



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10907.000043/2008-09  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.465 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de maio de 2021  
**Recorrente** TCP - TERMINAL DE CONTEINERES DE PARANAGUA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2002

ARRENDAMENTO DE TERMINAL PORTUÁRIO. NATUREZA OPERACIONAL. EFEITOS. RECONHECIMENTO NA CONTABILIDADE.

O contrato firmado pela contribuinte, na condição de arrendatária, com a autoridade portuária (arrendante), revela que a propriedade do ativo, o investimento de capital inicial (imóvel e instalações cedidas) e o interesse residual são da arrendante, enquanto que o risco da demanda é compartilhado e passível de rescisão mediante mútuo acordo, sendo aplicável ao caso as normas de contabilização pertinentes ao arrendamento mercantil operacional. O compromisso assumido pela arrendatária a título de retribuição pelo arrendamento não se caracteriza como um passivo a ser reconhecido em contrapartida a um direito amortizável, pois trata-se de mera contrapartida pela disponibilização da área arrendada, que só será devida pelo transcurso de cada período mensal de seu uso, gozo e fruição pela arrendatária. Destaca-se no contrato que o arrendamento de duas das quatro áreas arrendadas somente passaria a ser cobrado após o implemento das condições estabelecidas no contrato relativas às obras necessárias. Assim, inexistia obrigação líquida e certa perante a autoridade portuária (arrendante) referente a execução integral do contrato a induzir seu reconhecimento no passivo. No tocante aos investimentos de infraestrutura e instalação a que se obrigou a arrendatária não houve qualquer desembolso prévio, nem sequer quantificação do seu montante no contrato. O reconhecimento contábil dos direitos e obrigações decorrentes do contrato firmado deve obedecer aos princípios gerais de contabilidade e, no caso, a contabilização no ativo deve abranger apenas o valor do investimento que vier a se realizar efetivamente no curso do contrato. Destarte, inexistia qualquer valor a ser reconhecido como ativo intangível ou como passivo exigível no momento da assinatura do contrato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, substituído pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 755-782), interposto por TCP - TERMINAL DE CONTEINERES DE PARANAGUA S/A, contra o acórdão nº 1302-002.000, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fls. 723-746), na sessão de 05/10/2016, a qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A ementa do acórdão foi assim redigida:

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.

A discussão dos autos diz respeito à aplicação do art. 325 do RIR/99 e a forma de contabilização do contrato com a Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina – APPA, que deu ensejo à lavratura do auto de infração para ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que glosou prejuízo fiscal do imposto e base negativa da contribuição apurados no AC 2002. A glosa recaiu sobre despesas contabilizadas pela recorrente relativas ao contrato celebrado com a APPA, referente às instalações onde a empresa opera e presta serviços portuários.

Consta do acórdão de primeiro grau uma síntese dos fatos apurados pela fiscalização, extraída do Termo de Verificação Fiscal, que transcrevo para melhor compreensão da matéria em discussão:

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 177-180):

- que o ano-calendário 2002 já fora objeto de auditoria fiscal, na qual havia sido arbitrado o lucro em função de irregularidades na escrituração, e cujo lançamento foi anulado pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Assim, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba autorizou o reexame do período para ser

analisado o resultado contábil apurado pelo contribuinte em sua escrita, por ser de conhecimento da repartição a pretensão da contribuinte de pleitear a existência de elevadas somas relativas a prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Por isso, os procedimentos de verificação se concentram na análise das despesas contabilizadas pela autuada, em especial aquelas relativas ao contrato por ela celebrado com a Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina - APPA, referente às instalações onde a empresa opera;

- que a contribuinte procedeu à mudança na contabilização de seu contrato de arrendamento celebrado com a APPA, conforme detalhamento adiante, e como resultado imediato, seus lucros acumulados, que antes da mudança estavam em R\$ 4.023.757,82, sofreram um decréscimo de R\$ 70.028.395,83, transformando-se em prejuízos acumulados de R\$ 66.004.638,01. As alterações contábeis se encontram detalhadas nos seguintes termos:

*A mudança na contabilização do contrato do contribuinte com a APPA se operou na seguinte forma:*

*No dia 01/06/02 foi criada a conta do passível exigível a longo prazo '2.2.03.01.01.03 - CTO ARRENDAM(CONCESSÃO) ', na qual foram lançados R\$ 185.339.512,83 a título de saldo devedor do contrato e R\$ 54.128.210,96 de variação monetária desde julho/99. Nesta mesma data foram criadas as contas do ativo diferido '1.3.03.01.01.03 - CTO.ARRENDAM (CONCESSÃO) ', na qual foram lançados R\$ 168.240. 826, 89 a título do valor do contrato celebrado com a APPA, e '1.3.03.03.01.05 - (-) CONTRATO ARRENDAMENTO", na qual foram lançados R\$ 20.165.852,00 a título de valores já amortizados do diferido. Foram feitos também outros lançados, que colocaram no ativo da empresa todos os pagamentos de IR e CSLL feitos desde julho/99. Os lançamentos que compõem esta mudança estão no Demonstrativo de Lançamentos a Título de Ajuste Contábil em 01/06/02, parte integrante deste auto.*

*Como resultado imediato, os lucros acumulados da empresa, que antes da mudança estavam em R\$ 4.023.757,82, sofreram um decréscimo de R\$ 70.028.395,83, se tornando prejuízos acumulados de R\$ 66.004.638,01.*

*Até a mudança da sistemática de contabilização, as parcelas pagas à APPA eram lançadas nas contas transitórias de custo '4.1.01.01.01.04 - MOVIMENTAÇÃO DE CONTÊINER' e '4.1.01.01.01.05 - ARRENDAMENTO TEVECON', sendo depois alocadas em contas de resultado. O valor médio mensal destas parcelas pagas à APPA nos cinco primeiros meses de 2002 foi de RS 454.163,168.*

*Após a mudança, as parcelas pagas à APPA passaram a reduzir a conta do passivo '2.2.03.01.01.03 - CTO.ARRENDAM.(CONCESSÃO)'. Como despesa passou-se a contabilizar na conta de despesa operacional '3.3.01.04.01.03 - AMORTIZ.CTO.ARRENDAMENTO' a amortização do valor registrado na conta do ativo diferido, o qual foi rateado entre sete contas de despesas antes de ser transportado para apuração do resultado do exercício. A despesa mensal média lançada a este título nos últimos sete meses do ano foi de R\$ 1.088.098,93.*

*A conta do passivo representativa do contrato de arrendamento passou a ter seu saldo corrigido pelo IGP-M. As despesas financeiras resultantes foram contabilizadas na conta '3.3.03.02.01.11 - VAR. CONTRATO ARRENDAMENTO '. Observamos que este procedimento foi determinante na apuração dos resultados da empresa, pois só de junho a dezembro de 2002, tais despesas financeiras totalizaram R\$ 58.432.634,23. "*

- que o contrato se refere à utilização das instalações portuárias da APPA contra o pagamento de remuneração mensal, equivalendo a um contrato de aluguel das instalações portuárias;

- que a cláusula oitava traz apenas uma estimativa do contrato R\$ 150 milhões - que não se configura em obrigação do contribuinte e nem como despesa já incorrida. E que os únicos dispêndios da contribuinte foram as parcelas mensais, que à época da mudança da contabilidade representavam algo em torno de R\$ 464 mil mensais;

- que a contribuinte, por meio de alteração de interpretação e contabilização, pretendeu criar uma ficção, deduzindo de suas receitas gastos com amortização do ativo diferido, valores que à época inicial da mudança eram em mais de R\$ 1 milhão mensais. Além disso, pretendia deduzir despesas financeiras sobre uma dívida que nunca foi contraída, que resultaram em despesas fictícias de R\$ 58 milhões, somente em relação à metade de 2002.

Tendo a fiscalização considerado indevida a alteração dos procedimentos contábeis, glosou as despesas dela decorrentes. O TVI assim descreve as infrações:

*“Infrações Apuradas*

*Na presente ação fiscal foram apuradas as três infrações abaixo expostas:*

*Redução indevida em R\$ 70.028.395,83 do lucro acumulado até 31/12/01, decorrente do lançamento de ajuste realizado em 01/06/02. Este lançamento está sendo glosado, tendo como consequência a extinção dos saldos de prejuízo real e de base negativa de CSLL acumulados até 31/12/01 constante da parte B do Livro Lalur. O consequente ajuste está sendo feito no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL - SAPLI. A discordância a respeito destes ajustes poderá ser objeto de impugnação, dentro do prazo já estabelecido para as outras infrações.*

*Glosa das despesas com amortização do valor lançado no ativo diferido. Está sendo feita uma compensação com os valores efetivamente pagos à APPA e lançados contra a conta criada no passivo. O detalhamento desta glosa está no Demonstrativo de Glosa de Despesas de Amortização, parte integrante deste auto.*

*Glosa das despesas com variações monetárias passivas, decorrentes da conta do passivo criada para representar o valor do contrato de arrendamento. ”*

Em 19/12/2016, a contribuinte tomou ciência do acórdão através de seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE (fl.753) e, tempestivamente, apresentou recurso especial em 03/01/2017, conforme Termo de Solicitação de Juntada (fls. 754).

O recurso especial foi admitido consoante o despacho de admissibilidade da presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção (fls. 975/979). O despacho de traz a seguinte análise sobre a admissibilidade desta matéria:

Em seu recurso especial, a contribuinte aponta divergência em relação à escrituração do contrato de concessão.

A recorrente indica como legislação interpretada de maneira divergente o art.325 do RIR/99, especialmente no que diz respeito ao seu inciso I. Defende que a CSRF deu interpretação diametralmente oposta em relação aos mesmos fatos, fundamentando-se no mesmo contrato de concessão.

Para demonstrar a divergência, apresenta o acórdão paradigma nº.9101-00.445 (da 1ª Turma da CSRF, de 04/11/2009). Anexou cópia do inteiro teor do acórdão nas e-fls. 947-968.

Acrescenta que o paradigma diz respeito aos mesmos fatos, tendo em vista que a contribuinte é a mesma. Transcreve-se a ementa do paradigma:

*Assunto: IRPJ*

*Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003*

*IPRJ. CSLL. CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS OU BENS PÚBLICOS. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DAS VARIAÇÕES PASSIVAS DA DÍVIDA. POSSIBILIDADE. A assinatura de contrato de concessão de serviço público ou bens públicos com o Poder Público provoca reflexos no patrimônio do contribuinte que devem ser contabilizados (tanto os direitos adquiridos quanto as obrigações assumidas). É legítimo ao particular, parte em contrato de concessão de serviços ou bens públicos, amortizar o valor pago ou devido ao Poder Concedente em parcelas iguais durante o prazo do contrato de concessão e deduzir, de acordo com o regime de competências, as variações passivas da dívida decorrentes de expressas previsões no contrato de concessão.*

*IRPJ. CSLL. APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO EM PERÍODOS BASE ANTERIORES. Os prejuízos verificados pelo contribuinte em determinado período de apuração somente podem afetar a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social no mesmo período ou, nos casos e na forma previstos em lei, em períodos de apuração posteriores. O prejuízo decorrente do contrato assumido pelo contribuinte em abril de 2001 não pode refletir em períodos base anteriores à data em que assumidas as obrigações e os direitos inerentes ao vínculo contratual.*

Em seguida, a recorrente faz um cotejo entre o recorrido e o paradigma, através de algumas transcrições, os quais transcrevo abaixo:

*Recorrido*

*(...) 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.(...)*

*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.(grifo da recorrente)*

*Paradigma nº 9101-00.445*

*O próprio contrato de concessão é o evento que determina o registro do valor da concessão, pelo valor da proposta vencedora, que trará os benefícios econômicos pelo uso desse ativo intangível, bem como, a obrigação assumida, igualmente quantificada, determina o seu registro no passivo, pois, na contratação houve a aquisição do direito de explorar o serviço, havendo assunção de riscos e benefícios e a obrigação correspondente.*

*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: (...)*

O paradigma tratou de pedido de restituição por pagamento indevido de IRPJ e CSLL de junho/99 a junho/2002, em razão de prejuízo fiscal apurado no período, após realização de ajustes na contabilidade relativos ao contrato de arrendamento/concessão de serviço público realizado com a APPA (Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina).

O recorrido é um auto de infração para ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que glosou prejuízo fiscal do imposto e base negativa da contribuição apurados no AC 2002. A glosa recaiu sobre despesas contabilizadas pela recorrente relativas ao contrato celebrado com a APPA, referente às instalações onde a empresa opera e presta serviços portuários.

O cerne da questão diz respeito à forma de contabilização do contrato firmado entre a APPA e a recorrente para exploração e prestação de serviços portuários. O contrato permite à recorrente a utilização das instalações portuárias para a prestação de serviços públicos, bem como a obriga a realizar benfeitorias e investimentos de modernização e a efetuar pagamentos mensais.

No paradigma n.9101-00.445, o colegiado entendeu ser possível o lançamento do valor da totalidade do preço da concessão em conta do ativo que registre o respectivo direito de exploração em contrapartida de conta de passivo, com as consequências tributárias respectivas.

Enquanto que no recorrido, entendeu-se que não deve ser contabilizado no ativo o direito à utilização e tampouco contabilizado no passivo a obrigação de pagamentos futuros dos encargos do arrendamento, devendo os valores pagos mensalmente serem lançados como despesa do período.

Considero que diante dos mesmos fatos, qual seja a realização de contrato da recorrente com a APPA, para a exploração e prestação de serviços portuários, houve uma interpretação divergente do art.325 do RIR/99 no que diz respeito à contabilização do referido contrato.

**Dessarte, através do paradigma n.9101-00.445, a recorrente logrou êxito em demonstrar a existência de interpretação divergente no que diz respeito à aplicação do art.325 do RIR/99 e a contabilização do contrato com a APPA.**

[...]

No mérito do seu recurso especial, a recorrente traz as seguintes alegações, *verbis*:

[...]

### MÉRITO

43. O primeiro elemento a evidenciar o acerto do procedimento da Recorrente está no mero bom-senso, que é reconhecido como princípio contábil geralmente aceito sob o nome de Princípio da Objetividade, que cuida da mensuração impessoal e não-subjetiva dos fatos econômicos da empresa.

44. Segundo esse princípio, é forçoso que a empresa reconheça em suas demonstrações contábeis e financeiras os efeitos econômicos objetivos sobre o patrimônio de bens e direitos, bem como das obrigações assumidas, quando esses efeitos são correntemente percebidos por terceiros não envolvidos com a empresa.

45. Desse modo, quando uma empresa se torna titular de um direito de concessão de serviço público remunerado, é incontornável que ela adquiriu o direito de explorar a atividade privativa do Poder Público e de gerar as receitas correspondentes à prestação desse serviço.

46. Uma empresa que tem por objeto a exploração de concessão pública sem a concessão não detém o ativo principal com o qual exercerá as suas atividades, enquanto outra que detenha o contrato é titular de um direito de explorar a atividade pretendida, que tem valor econômico mensurável.

47. O contrato de concessão – mesmo os de “subconcessão imprópria” como quer o relator do julgado recorrido – outorga inegavelmente um direito que é normalmente vedado ao particular. Trata-se do direito de explorar não só o bem público, mas especialmente de exercer atividade que a lei reserva ao Estado.

48. Isso porque ele garante o direito de uso e gozo por prazo determinado e, especialmente, a exclusividade na realização de atividades portuárias relativas à movimentação de contêineres. Não se trata só de arrendar a área, mas de obter garantia expressa do monopólio da operação naquela região.

49. Esse ativo é valioso e foi quantificado no contrato de concessão, na sua cláusula oitava. O método de quantificação obedeceu ao princípio contábil da prudência, que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo. O menor valor possível é, evidentemente, o estipulado pelas partes em contrato.

50. Acrescente-se, neste particular, que **o valor atribuído ao contrato de concessão pelas partes não é arbitrário**, como parece querer fazer crer o i. relator do acórdão objurgado. **Ele corresponde estritamente ao somatório das parcelas fixas devidas pela Recorrente à APPA nos termos do item 12.01.00, alínea a do Edital 9/97.**

51. Assim sendo, a observação contida no fim do acórdão recorrido, no sentido de que o valor atribuído ao contrato pela sua cláusula oitava seria “*meramente indicativo*” é objetivamente incorreta, pois esse montante foi estritamente calculado com base no somatório simples das parcelas fixas devidas independentemente de qualquer circunstância futura e incerta (alínea a do item 12.01.00 do Edital 9/97).

### Exemplo dos demais concessionários

52. A contabilização do ativo intangível correspondente ao contrato de concessão e do passivo assumido com o Ente concedente é prática comum na contabilidade das empresas concessionárias de todos os setores.

53. A Recorrente faz juntar alguns balanços patrimoniais de concessionárias conhecidas, responsáveis pela operação de algumas das concessões mais importantes para o País.

54. Os eméritos julgadores poderão constatar, de sua leitura, que o procedimento desses concessionários em nada diverge da forma retificada de contabilização adotada pela Impugnante a partir da revisão feita em 2002.

55. Os balanços ora juntados trazem as demonstrações financeiras das seguintes empresas: GRU AIRPORT (Concessionária do Aeroporto de Guarulhos - SP); INVEPAR (controladora das seguintes concessionárias: LAMSA, CLN, CART, METRÔRIO, LAMBRA, GRUPAR, PEX e METROBARRA) e Concessionária Auto Raposo Tavares S.A.

#### **Pronunciamentos Técnicos**

56. São numerosos os pronunciamentos técnicos de entidades acreditadas que reconhecem sem margem para dúvida o dever de contabilizar o ativo intangível decorrente de contratos de concessão de serviços públicos e sua contrapartida no passivo, quando há previsão contratual expressa de contraprestação financeira líquida e certa devida à entidade concedente.

57. Juntam-se à presente alguns desses pronunciamentos, merecendo destaque o IAS 38 do IFRS, o CPC 01 e a OCPC 05, do Comitê de Práticas Contábeis.

58. Cumpre também dar destaque ao CPC 06, que é específico a respeito do assunto da contabilização do arrendamento:

**“No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil.”**

59. A importância dos pronunciamentos das entidades técnicas contábeis para o deslinde da controvérsia é evidente.

60. O IRPJ e a CSSL incidem, como aliás todos os tributos, sobre fatos concretos, experimentados no dia-a-dia dos contribuintes.

61. Os dois tributos em foco neste processo têm como base impositiva a renda e o lucro líquido respectivamente, sendo que o conceito de renda, no caso das pessoas jurídicas, deriva necessariamente da apuração de resultado.

62. Em suma, os dois fatos impositivos dependem não somente da ocorrência do fato, mas de sua correta apuração segundo parâmetros universais – e não privativos do Fisco.

63. O parâmetro universal utilizado para apuração de resultado da atividade econômica e o lucro líquido é dado pela **Ciência Contábil**.

64. O acórdão combatido não reconhece essa realidade, alegando, ao oposto, que os pronunciamentos das entidades que cuidam da padronização da escrituração contábil somente devem ser estudados em caráter acessório à lei.

65. Na verdade, o que se dá é o contrário. A lei tributária só prevalece quando expressamente veda a observância dos costumes contábeis para hipóteses específicas, prevalecendo, mais, tudo quanto seja a prática corriqueira de mercado, refletida na apuração contábil padronizada.

66. Não é esse o caso vertido, porque não há aqui norma tributária que preveja forma de apuração de resultados para a atividade de exploração de concessões, devendo ser atendidas as normas pertinentes ao IRPJ e à CSSL que estipulam que as receitas e as despesas sejam apuradas na forma estipulada pela Ciência Contábil.

67. Aliás, como bem se sabe, o cálculo do resultado do exercício não é disciplinado diretamente pela lei tributária, mas sim pela Lei das S/A (6404), que, nesse ponto, padroniza procedimentos de cunho eminentemente contábil, não visando primordialmente os efeitos tributários, mas a necessária confiabilidade do sistema de escrituração a ser empregado pelas empresas nas suas relações com todos os terceiros interessados – sócios, relações comerciais, fisco e sociedade em geral.

68. Em síntese, na ausência de determinação legal expressa impondo adoção de procedimentos diversos daqueles estipulados pela Ciência Contábil para a apuração do patrimônio, dos haveres, das dívidas e dos resultados estritamente para fins fiscais, prevalecem as práticas e costumes contabilísticos, que são objeto de estudos e normatizações padronizadoras das entidades tais como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

69. Quando se trata de apurar o resultado do exercício, etapa prévia e necessária à apuração da base impositível dos dois tributos em foco, deve-se seguir a prática contábil, que determina a ativação no do direito decorrente da assinatura do contrato de concessão, como relevante fato econômico que é.

## CONCLUSÃO

70. Os fatos são incontroversos e se mantêm inalterados desde 2002, tendo sido objeto de análise tanto pelo acórdão paradigma como pelo acórdão recorrido.

71. A Recorrente é concessionária de serviços portuários de carga, tendo contratado com o Poder Concedente (representado pela APPA) remuneração pela outorga da concessão, sendo que essa remuneração foi dividida, contratualmente em partes fixa e variável.

72. O somatório da parte fixa, que independe de qualquer outro fator, estabelecida pelo item 12.01.00 do edital 9/97, foi considerado, no contrato entre as partes, representativo da dívida assumida com o Poder Concedente para uso e gozo do ativo da concessão, motivo pelo qual esse total foi usado para quantificar o valor do ativo adquirido pela Recorrente na cláusula oitava do contrato de concessão.

73. O valor previsto na cláusula oitava foi levado ao ativo permanente, na esteira do que fazem todas as demais concessionárias do mesmo gênero da Recorrente, fato fartamente demonstrado pela prova.

74. As quantias que viriam a ser devidas relativamente à remuneração pelo uso de áreas não aterradas ou investimentos a serem feitos no futuro não foram ativadas.

75. A contrapartida desse ativo contabilizado a valor prudente foi lançada no passivo, pelo exato mesmo montante, correspondente ao total das parcelas remuneratórias fixas previstas na alínea a do item 12.01.00 do Edital 9/97.

76. Apreciando as mesmas circunstâncias, a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, para a mesma contribuinte, que **“a assinatura de contrato de concessão de serviço público ou de bens públicos com o Poder Público provoca reflexos no patrimônio do contribuinte que devem ser contabilizados”**, determinando que o contribuinte deve **“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”**, devendo a contrapartida **“ser feita em conta do passivo exigível a longo prazo”**.

77. Considerando que tanto a decisão recorrida como o acórdão paradigma indicam os mesmos dispositivos da legislação tributária, **evidencia-se inegável dissenso na interpretação da norma legal de cunho fiscal**, o que autoriza a revisão do feito em instância administrativa especial.

78. Requer-se aqui a uniformização do entendimento da Administração Pública mediante adoção dos fundamentos da decisão já proferida no processo nº 10907001984/2002-66, que devem ser adotados porque consentâneos com a prática normal das demais concessionárias e com os estudos, pareceres e normas técnicas contábeis aplicáveis à espécie.

79. Roga-se que os eméritos julgadores atentem para o fato de que a empresa seguiu as práticas normais de inúmeras outras concessionárias da mesma espécie, que nunca foram incomodadas pelo Fisco federal, e que a linha contábil adotada pela empresa e suas congêneres é consentânea com as soluções de consulta citadas no acórdão paradigma, de modo que, no mínimo, se deve aplicar ao caso o art. 100, III, do CTN.

#### **PEDIDO**

80. Em face de tudo quanto exposto, requer a Recorrente seja dado provimento ao recurso e cancelado o auto de infração, reconhecendo-se como válida a forma de contabilização do contrato de concessão adotada pela empresa, na forma do que já lhe foi reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão 9101-00445, adotado como paradigma.

81. Entende a Recorrente que, na qualidade de órgão uniformizador da jurisprudência, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais dirimir a querela em definitivo, reiterando a jurisprudência já firmada por suas sólidas e robustas razões.

82. A Recorrente considera ainda que deve ser levado em conta, no deslinde do feito, o fato de que **há sentença transitada em julgado que, adotando o acórdão paradigma como base, estende seus efeitos para além dos limites temporais nele fixados**, dispondo o seguinte:

“Diante de todo o exposto, julgo parcialmente procedente o pedido formulado pela parte autora para **declarar o seu direito de ter contabilizado o período de julho de 1999 a abril de 2001 na forma decidida com o deslinde do PAF 10907.001984/200266**.”

(destaque nosso, cópia já juntada aos autos)

A d. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, devidamente cientificada do recurso interposto e de sua admissibilidade, apresentou, tempestivamente, petição com as contrarrazões mediante a qual refuta as alegações da recorrente, destacando, em especial, a incorreta classificação do valor total estimado do contrato como ativo diferido e como despesa incorrida a pagar, ante às disposições contratuais que não permitem inferir a ocorrência de nenhuma das situações autorizadoras de tal reconhecimento na escrituração contábil e no resultado da contribuinte, requerendo, ao final, pelo desprovimento do recurso.

Por fim, a recorrente apresenta petição avulsa em 09/07/2018 (fls. 1035/1046), mediante a qual pretende trazer ao conhecimento deste colegiado “*recente acórdão da DRJ proferido em favor da ora Recorrente pela 1ª Turma da DRJ Curitiba proferido nos autos do processo 10907.001984/2002-66, bem como acórdão proferido em fevereiro de 2018 pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em julgado de interesse de Santos Brasil Participações S/A, concessionária do terminal de contêineres do Porto de Santos – SP*”, que a seu ver

demonstrariam o reconhecimento do acerto da tese defendida em seu recurso especial, concluindo que, *verbis*:

[...]

44. Os fatos novos trazidos ao conhecimento desta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais demonstram que:

1) O órgão competente para fixar as normas contábeis (CVM) sempre aceitou como fidedigna a contabilização de contrato de concessão de direito de exploração de serviço público da forma adotada pela Recorrente, a despeito da denominação que se tenha dado ao instrumento contratual firmado entre concessionária e Ente concedente;

2) Os valores escriturados pela Recorrente foram devidamente chancelados pela Administração Tributária (DRJ) em decisão final de processo administrativo anterior.

45. Em decorrência, resta evidente que a autuação fiscal levada a efeito contra a Recorrente, objeto dos presentes autos, deve ser prontamente cancelada.

[...]

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial foi regularmente admitido mediante despacho da presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção.

A divergência apontada pela recorrente está devidamente caracterizada, conforme analisado no referido despacho de admissibilidade. Assim, deve ser conhecido o recurso.

O mérito da divergência foi muito bem sintetizado no despacho de admissibilidade, *verbis*:

[...]

O cerne da questão diz respeito à forma de contabilização do contrato firmado entre a APPA e a recorrente para exploração e prestação de serviços portuários. O contrato permite à recorrente a utilização das instalações portuárias para a prestação de serviços públicos, bem como a obriga a realizar benfeitorias e investimentos de modernização e a efetuar pagamentos mensais.

No paradigma n.9101-00.445, o colegiado entendeu ser possível o lançamento do valor da totalidade do preço da concessão em conta do ativo que registre o respectivo direito de exploração em contrapartida de conta de passivo, com as consequências tributárias respectivas.

Enquanto que no recorrido, entendeu-se que não deve ser contabilizado no ativo o direito à utilização e tampouco contabilizado no passivo a obrigação de pagamentos futuros dos encargos do arrendamento, devendo os valores pagos mensalmente serem lançados como despesa do período.

[...]

O despacho ressalta que a matéria discutida tanto no acórdão recorrido quanto do paradigma decorrem dos mesmos fatos, embora cada um dos processos tenha um objeto distinto, *verbis*:

[...]

O paradigma tratou de pedido de restituição por pagamento indevido de IRPJ e CSLL de junho/99 a junho/2002, em razão de prejuízo fiscal apurado no período, após realização de ajustes na contabilidade relativos ao contrato de arrendamento/concessão de serviço público realizado com a APPA (Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina).

O recorrido é um auto de infração para ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que glosou prejuízo fiscal do imposto e base negativa da contribuição apurados no AC 2002. A glosa recaiu sobre despesas contabilizadas pela recorrente relativas ao contrato celebrado com a APPA, referente às instalações onde a empresa opera e presta serviços portuários.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> A atuação fiscal refere-se à glosa de prejuízos referentes ao período de 01/06/2002 a 31/12/2002.

[...]

A recorrente defende os ajustes contábeis feitos em sua contabilidade, sustentando que suas demonstrações contábeis e financeiras devem reconhecer os efeitos econômicos objetivos sobre o patrimônio, de bens, direitos e obrigações decorrentes do direito de concessão de serviço público relativa à exploração do Terminal de Contêineres do Porto de Paranaguá, objeto do contrato de arrendamento.

Alega que o contrato firmado “*garante o direito de uso e gozo por prazo determinado e, especialmente, a exclusividade na realização de atividades portuárias relativas à movimentação de contêineres. Não se trata só de arrendar a área, mas de obter garantia expressa do monopólio da operação naquela região bem como das obrigações assumidas.*”

Defende que esse ativo é valioso e foi quantificado no contrato de concessão, na sua cláusula oitava e que seu reconhecimento obedeceu ao **princípio contábil da prudência**, que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo que, no caso, seria o estipulado pelas partes em contrato.

Acrescenta que “**o valor atribuído ao contrato de concessão pelas partes não é arbitrário, como parece querer fazer crer o i. relator do acórdão objurgado. Ele corresponde estritamente ao somatório das parcelas fixas devidas pela Recorrente à APPA nos termos do item 12.01.00, alínea a do Edital 9/97**”

A recorrente aponta, desde a sua impugnação, que a contabilização do ativo intangível correspondente ao contrato de concessão e do passivo assumido com o ente concedente é prática comum na contabilidade das empresas concessionárias de todos os setores. Cita diversas empresas que a teriam adotado e requer que seja aceito o mesmo tratamento contábil no reconhecimento de seu contrato com a Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina - APPA.

Embora o acórdão recorrido tenha feita uma extensa análise quanto à natureza jurídica do referido contrato de arrendamento, classificando-o como uma “subconcessão imprópria” e a recorrente sustente se tratar de concessão, entendo que a questão deve ser analisada sob a ótica do conteúdo do contrato firmado entre a empresa recorrente e a APPA, independente da sua natureza, como bem analisado pelo d. relator do **acórdão de primeiro grau**, *verbis*:

[...]

#### **1 - Considerações sobre a alegada natureza de concessão do contrato**

A impugnante enfatiza que o contrato de concessão que celebrou com a APPA reveste-se de características muito superiores ao de um mero contrato de locação, por ser um contrato tipicamente administrativo, regulado por normas inteiramente de direito público, etc., e que por essa razão deve, obrigatoriamente, ser analisado sob os aspectos e normas do direito público, que diferem em muito do contrato privado.

Com respeito a tais alegações, cumpre ponderar que, caso alguma questão relativa ao contrato careça de ser dirimida pelo Poder Judiciário, é de absoluta relevância a natureza do contrato, a circunstância de ser regulado por normas de direito público, etc.

Evidentemente, não ocorrerá ao magistrado decidir a controvérsia às luzes do direito privado aplicável aos contratos de arrendamento. Contudo, para as questões de natureza

eminentemente contábil, tal circunstância não apresenta a relevância sustentada pela impugnante.

Por isso é imprescindível deixar claro, já de início, que **as concessões não possuem - e jamais possuíram - qualquer característica intrínseca que lhes determine sistemática excepcional de contabilização diferente dos demais contratos**. O que determina a forma de contabilização de qualquer contrato, inclusive o contrato de concessão de serviço público, é a substância material do vínculo nele estabelecido (essência do fato contábil).

Assim, estabelecidos os exatos contornos do vínculo contratual, sua contabilização se opera pelos princípios gerais da contabilidade - e não poderia ser diferente!

É imperioso não perder de vista que a expressão “concessão governamental” designa um **gênero que se subdivide em várias espécies**, cada uma delas podendo possuir uma essência específica, distinta das demais. Assim sendo, jamais comportaria apenas uma foma padronizada de contabilização, como se verá mais adiante, quando for analisada a “ICPC 08 - Contratos de Concessão”.

A ênfase da contribuinte, ao atribuir ao contrato a natureza de concessão, poderia fazer algum sentido se houvesse padronização na forma, objeto, contraprestação, etc., das concessões. Entretanto, não é o que ocorre. Aliás, ousa afirmar que a regra é o contrário. Dificilmente se encontrarão concessões absolutamente semelhantes. Por isso, a contabilização dos direitos e obrigações decorrentes de cada contrato de concessão ficam na exclusiva dependência de sua configuração, mas sempre em absoluta obediência às normas gerais vigentes para a contabilização dos demais ativos e passivos, com ênfase para o custo de aquisição e sua mensuração.

Assim, **caso uma determinada concessão tenha a natureza de arrendamento de um bem ou de instalações, não tendo havido ainda desembolso pela fruição do direito, a contabilização dos efeitos do contrato há de observar as mesmas normas aplicáveis ao contrato de arrendamento**, como adiante se verá.

Que fique claro, portanto, que a circunstância de tratar-se de contrato de concessão não é relevante para a correta contabilização dos direitos e obrigações que dele decorrem, como melhor se verá no curso deste voto. É óbvio que, para outros fins, o fato de tratar-se de contrato de concessão é de fundamental relevância. Mas, para fins de contabilização, com certeza não o é.

[...]

Com relação a forma de contabilização das obrigações e direitos decorrentes do contrato firmado pela contribuinte com a APPA, com a devida vênia do colegiado que compunha esta 1ª Turma de julgamento da CSRF quando proferiu o Acórdão nº 9101-00.445 (paradigma), entendo que não há como sustentar a conclusão que entendeu como correto o procedimento adotado pela recorrente de reconhecer, desde logo, em seu ativo e passivo, os direitos e obrigações decorrentes do referido contrato e o direito a amortização do valor devido em parcelas equivalentes ao prazo da concessão, além dos efeitos da variação monetária sobre os passivos reconhecidos.

Examinando o contrato celebrado (fls. 75 e sgs) e o Edital de Concorrência 009/1997 e seus respectivos anexos (fls. 250 e sgs), verifica-se que este compreende, além do arrendamento da área portuária definida no edital, mediante o pagamento de prestações mensais fixas e variáveis, a prestação de serviços públicos que a arrendatária terá que oferecer a particulares (operações portuárias), comprometendo-se a efetuar investimentos na infraestrutura e instalações na área arrendada, com vistas a consecução das atividades de movimentação de

contêineres e veículos, a serem remuneradas pelos usuários privados, nos termos e limites estabelecidos no contrato.

O edital 09/1997, define o propósito e o objeto do arrendamento em suas justificativas e aspectos econômicos, *verbis*:

[...]

01.06.00 O arrendamento das INSTALAÇÕES objeto deste EDITAL assegurará, de um lado, a realização dos investimentos necessários à modernização e do Porto de expansão da capacidade Paranaguá, com o consequente (sic) aumento de produtividade e redução nos custos de movimentação de cargas, e, de outro lado, o estímulo para a realização de investimentos no Estado do Paraná.

01.07.00 Neste contexto, é oportuno destacar que com o arrendamento das INSTALAÇÕES, objetiva-se, especialmente:

- a) captar novas cargas para o Porto de Paranaguá;
- b) ampliar o atendimento aos clientes do Porto;
- c) reduzir os custos globais para os usuários;
- d) responder às necessidades das indústrias instaladas no Paraná, em particular as do setor automobilístico;
- e) garantir novas receitas para a APPA;
- f) aumentar a produtividade operacional;
- g) estimular a CONCORRÊNCIA entre os diversos Terminais e operadores portuários dentro da área do Porto de Paranaguá e entre este e os demais Portos;
- h) modernizar e equipar as INSTALAÇÕES existentes;
- i) otimizar a utilização das retro-áreas próximas às INSTALAÇÕES, possibilitando melhor utilização das áreas contíguas aos berços de embarque e desembarque;
- j) dispensar a realização, pela APPA, de novos investimentos nas INSTALAÇÕES objeto deste EDITAL;
- k) aumentar o potencial de movimentação de cargas no Porto;
- l) atrair novos investimentos para o Estado do Paraná.

**“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 armazenagem 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.”.

01.11.00 **As receitas para o encargo da ARRENDATÁRIA advirão da exploração das instalações.**

[...] destaquei

O contrato de arrendamento fixa seu objeto na sua cláusula primeira, *verbis*:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1. A ARRENDATÁRIA, de conformidade com as Leis Federais nos 8.666/93, 8.630/93, as condições estipuladas no Edital nº 009/97 - APPA e seus Anexos, as condições particulares contidas na Metodologia de Execução e na Proposta Comercial datada de 04.11.97, documentos que independentemente de transcrição ficam fazendo parte integrante do presente Termo, ARRENDAM as Instalações Portuárias localizadas no Porto de Paranaguá, para a implantação de um Terminal de Veículos e Containeres, destinado a movimentação e armazenagem de veículos automotivos e contêineres, conforme descrito no Anexo II do Edital.
2. A ARRENDATÁRIA deverá administrar e explorar o TERMINAL nos termos estabelecidos neste contrato.
3. **As instalações portuárias a serem arrendadas, daqui por diante designadas INSTALAÇÕES ou TERMINAL, devem ser conservadas, modernizadas, aparelhadas, ampliadas e exploradas pela ARRENDATÁRIA no período do arrendamento,** nos termos estabelecidos neste contrato.
4. A exploração do TERMINAL abrange a construção de obras de modernização e o aparelhamento do mesmo, nos termos estabelecidos neste contrato.

[...] destaquei

A cláusula sétima do contrato traz os termos pactuados com vistas aos investimentos a serem realizados pela arrendatária no terminal, *verbis*:

CLÁUSULA SÉTIMA - DOS INVESTIMENTOS NO TERMINAL: -

1. **A ARRENDATÁRIA deverá realizar investimentos na modernização do TERMINAL, compreendendo a execução de obras de infra-estrutura (sic) e aparelhamento das instalações a serem arrendadas, nos prazos e nas condições definidas no Anexo V do Edital** (Projeto Conceitual de Referência).

**Os investimentos referidos no item anterior serão complementados por investimentos a serem realizados pela APPA,** nos prazos e nas condições previstas no Anexo V do Edital (Projeto Conceitual de Referência).

[...] destaquei

Conforme referido na **cláusula sétima do contrato, o Anexo V do Edital nº 09/1997** estabelece, na sua Seção III, as obras a serem realizadas pela arrendatária e na Seção IV, os equipamentos portuários a serem por ela mobilizados, *verbis*:

Seção III

**Obras a serem realizadas pela ARRENDATÁRIA**

9. A ARRENDATÁRIA executará as seguintes obras **no prazo de até 12 meses da transferência** do TERMINAL:

- a) regularização da superfície e pavimentação da Área 1, com blocos intertravados de concreto. ou outro material que garanta as mesmas características técnicas;
- b) terraplenagem e pavimentação. inclusive sub-base. da Área 2 com blocos intertravados de concreto;
- c) rede de drenagem de águas pluviais;
- d) pavimentação das áreas do TERMINAL destinadas à movimentação de veículos automotivos;
- e) redes internas de distribuição elétrica, de água, de telefonia, de dados, de fibra óptica e de esgotos;
- f) prédios de administração, manutenção, portaria, etc;
- g) torres de iluminação;
- h) cercas de fechamento da área do TERMINAL; e
- I) defensas adequadas no cais para atender aos novos navios full-contêineres e “roll on, roll off”.

10. A ARRENDATARIA **executará as seguintes obras quando a movimentação de contêineres for igual ou superior** a 160.000 (cento e sessenta mil) TEU's/ano e ou 150.000 (cento e cinquenta mil) veículos automotivos: '

- a) aterramento da Área 3;
- b) conclusão do enrocamento de contenção do aterro da Área 3;
- c) terraplenagem e pavimentação com blocos intertravados de concreto;
- d) rede de drenagem de águas pluviais; '
- e) pavimentação das áreas do TERMINAL destinadas à movimentação de veículos automotivos;
- f) redes internas de distribuição elétrica, de água, de telefonia, de dados, de fibra óptica e de esgotos;
- g) via de acesso pavimentada à retroárea do porto no limite da área, entre a terra e o mar;
- h) edificações;
- I) torres de iluminação;
- j) cercas de fechamento da área do TERMINAL; e
- k) defensas adequadas no cais.

11. A ARRENDATÁRIA executará as obras descritas no item anterior, **na Área 4 de 81.600 m2. no prazo de até 20 anos a contar da data de transferência do TERMINAL**, inclusive relocação da via de acesso para o limite da Área 4.

12. Deverá ser considerado pelo futuro ARRENDATÁRIO os seguintes critérios mínimos para execução da pavimentação da área do TERMINAL:

- a) terraplanagem a 100% do Proctor normal;

b) subleito com suporte mínimo de 300 kgf/cm<sup>2</sup>, CBR maior ou igual a 10% do Proctor Normal;

c) piso em bloco intertravado de concreto, ou outro material com as mesmas características técnicas, base e sub-base, com dimensionamento adequado para resistir às cargas estáticas e dinâmicas do TERMINAL e na mesma cota das demais áreas do porto.

13. A área do TERMINAL deverá ter iluminação compatível com o fim a que se destina e de padrão similar ao já existente no porto.

#### Seção IV

#### Equipamentos Portuários a Serem Mobilizadas pela ARRENDATÁRIA

14. A ARRENDATÁRIA será responsável pela colocação de, no mínimo, 2 portêenenes, bem como de todos os equipamentos de apoio no pátio de estocagem e de suporte ao transporte cais-pátio e vice-versa.

15. Os equipamentos a serem mobilizados pela ARRENDATÁRIA deverão ser previstos de modo a garantir o desempenho operacional mínimo, especificado no EDITAL, na movimentação e armazenagem de contêineres e veículos automotivos, a ser mantido durante todo o prazo do arrendamento; e deverão assegurar a prestação de serviço adequado ao usuário do TERMINAL.

16. A ARRENDATÁRIA deverá implantar equipamentos e sistemas de modo a assegurar a plena informatização do controle da execução das operações portuárias a serem realizadas no TERMINAL contemplando, no mínimo, o seguinte:

[...]

17. Além disso, o terminal deverá dispor de veículos para limpeza e combate a incêndio.

Seguindo a análise do contrato, verifica-se que a remuneração da APPA, em face do arrendamento ficou estabelecida na sua cláusula décima segunda, *verbis*:

#### CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA - DA REMUNERAÇÃO DA APPA:

1. **A remuneração a ser paga pela ARRENDATÁRIA à APPA, durante todo o prazo de vigência deste contrato, pelo uso, gozo e fruição das INSTALAÇÕES PORTUÁRIAS arrendadas, assim como da infra-estrutura terrestre a ser utilizada ou posta à disposição do TERMINAL e dos seus usuários, é composta de duas partes, sendo uma fixa e outra variável, como segue:**

I - uma **parte fixa**, no valor. mensal de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), correspondente à utilização de 120.000 m<sup>2</sup> (cento e vinte mil metros quadrados) da área aterrada (**Área 1 e Área 2 -Anexo II do Edital**) a arrendada, à-- razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real), por metro quadrado;

II - 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 m<sup>2</sup> (cento e um mil, duzentos e oitenta metros quadrados) da área a ser arrendada (**Área 3 -I Anexo -II do Edital**), à razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real) por metro quadrado;

III - uma **parte fixa**, à partir da data de conclusão do aterramento, no valor mensal de R\$ 40.800,00 (quarenta mil e oitocentos reais), correspondente à utilização de 81.600 m<sup>2</sup> (oitenta e um mil e seiscentos metros quadrados), da

área a ser arrendada (**Área 4 - Anexo II do - Edital**), à razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real); por metro quadrado;

IV - uma **parte variável**, correspondente a **R\$ 15,00** (quinze reais), **por cada contêiner (20 pés e 40 pés) movimentado** no mês;

V - uma **parte variável**, correspondente a **R\$10,00** (dez reais) **por cada 5 contêiner (20 pés e 40 pés)** transbordado no mês;

VI - uma **parte variável**, correspondente a **R\$ 1,50** (um real e cinquenta centavos), **por cada veículo automotivo movimentado** no mês.

2. **Os valores das remunerações estabelecidas no item anterior podem ser reduzidos a critério exclusivo da APPA, sempre que necessário para melhorar a competitividade do Porto de Paranaguá**, devendo neste caso a redução ser integralmente repassada para os usuários do porto, assegurando-se o não aumento da margem da ARRENDATÁRIA.

[...] destaquei

Em conformidade com a cláusula décima terceira, os valores do arrendamento são devidos a partir da transferência do terminal para a arrendatária e **“os pagamentos serão realizados mensalmente, até o 5º dia útil do mês subsequente ao vencido”**.

Não obstante o conjunto de obrigações estabelecidas no contrato em face da contribuinte, ora recorrente, verifica-se que cada uma delas estava sujeita a determinadas condições ou situações específicas a serem cumpridas após a transferência do terminal para a arrendatária, sendo certo que, exceto quanto à remuneração prevista no **item 1.I da cláusula décima segunda**, correspondente à parcela fixa a ser paga sobre as **áreas 1 e 2** que seriam imediatamente transferidas para o uso e gozo da arrendatária, não há como determinar-se qual o real montante a que se obrigou a mesma, seja quanto à remuneração à APPA, seja quanto ao montante de investimentos que seriam realizados.

Mesmo em relação a esta única parcela fixa, a que seria imediatamente obrigada a arrendatária ao tomar posse do terminal, o contrato estabelece expressamente que tais valores seriam devidos mensalmente, sendo os pagamentos **“realizados mensalmente, até o 5º dia útil do mês subsequente ao vencido”**. Ou seja tal obrigação só surge com o decurso de cada período mensal.

É bem verdade que o contrato estabelece, em sua **cláusula oitava**, um **valor contratual estimado de 150 milhões de reais**, mas como bem realçado pelo acórdão recorrido tal valor não tem um caráter obrigacional em face da recorrente, sendo meramente indicativo.

A recorrente contesta a conclusão do acórdão recorrido afirmando que este corresponde estritamente ao somatório das parcelas fixas devidas pela Recorrente à APPA nos termos do item 12.01.00, alínea a do Edital 9/97, **“pois esse montante foi estritamente calculado com base no somatório simples das parcelas fixas devidas independentemente de qualquer circunstância futura e incerta (alínea a do item 12.01.00 do Edital 9/97)”**.

Não lhe assiste razão.

Ainda que se admitisse o caráter obrigacional imediato pelo pagamento das parcelas fixas do arrendamento, sobre todas as áreas previstas no contrato em todo o período

contratual (25 anos), este montante não representaria sequer um terço do valor estimado na cláusula oitava, conforme se extrai da tabela abaixo:

| Área  | Parcela Fixa Mensal | Prazo em meses | Total         |
|-------|---------------------|----------------|---------------|
| 1 e 2 | 60.000,00           | 300            | 18.000.000,00 |
| 3     | 50.640,00           | 300            | 15.192.000,00 |
| 4     | 40.800,00           | 300            | 12.240.000,00 |
| TOTAL |                     |                | 45.432.000,00 |

Ocorre que, como se viu da cláusula relativa à remuneração, o início do pagamento das parcelas devidas a título de arrendamento das **áreas 3 e 4** estavam condicionadas à realização de obras de aterramento, sem qualquer prazo definido, mesmo em caráter estimativo.

No tocante aos investimentos em infraestrutura, equipamentos e instalações tampouco há qualquer estimativa dos valores que deveriam ser investidos pela arrendatária, conforme se extrai da cláusula sétima do contrato e do Anexo V do edital a que se vincula.

Com relação aos prazos, verifica-se pela descrição do Anexo V do Edital, que mesmo em relação à área imediatamente transferida à arrendatária (**áreas 1 e 2**) é fixado um prazo de 12 meses (item 9), a partir da transferência, para a realização das obras de infraestrutura e modernização. As obras na **área 3** estavam condicionadas ao atendimento de um volume mínimo de movimentação de contêineres e veículos (item 10) e da **área 4** o prazo para as obras foi fixado em até 20 anos a contar da transferência do terminal à arrendatária (item 11).

Pelo que se extrai, ainda que se admitisse que os valores fixados como remuneração contratual da APA como contrapartida pelo arrendamento deveriam ser reconhecidos como obrigação no passivo, em contrapartida ao direito de exploração da área arrendada que seria reconhecível no ativo diferido, a única parcela perfeitamente identificável desde logo refere-se a parcela fixa mensal estabelecida para as áreas 1 e 2, que representaria apenas de 12% do valor estimado na cláusula 8 do contrato.

Ocorre que nem mesmo tal parcela se caracteriza como um passivo a ser reconhecido em contrapartida a um direito amortizável, pois trata-se de mera contrapartida pela disponibilização da área arrendada por parte da Arrendante que só seria devida pelo transcurso de cada período mensal de seu uso, gozo e fruição pela Arrendatária.

Nota-se claramente a natureza do arrendamento previsto no contrato como operacional, ao contrário do que pretende a recorrente ao trazer à baila e dar destaque em seu recurso ao CPC 06 que trata do reconhecimento das operações de arrendamento mercantil, defendendo sua aplicação com base neste enunciado:

**“No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil.”**

Em que pese este CPC não seja contemporâneo aos fatos ora analisado e tenha sido editado após a edição da lei nº 11.638/2007, que alterou as normas brasileiras de contabilidade, trata de tema que já era interpretado pelas entidades responsáveis pela normatização da contabilidade e, com exceção de situações específicas introduzidas no novo sistema, como a avaliação a valor justo, grande parte das interpretações já eram consagradas.

Assim, valho-me do próprio CPC 06 que traz a classificação do que seria considerado como um arrendamento mercantil financeiro, *verbis*:

10. A classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

(a) o arrendamento mercantil **transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil**;

(b) **o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível** de forma que, no início do arrendamento mercantil, **seja razoavelmente certo que a opção será exercida**;

(c) **o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo** mesmo que a propriedade não seja transferida;

(d) **no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo** arrendado; e

(e) **os ativos arrendados são de natureza especializada** de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

11. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação **também podem levar a que um arrendamento mercantil seja classificado como arrendamento mercantil financeiro** são:

(a) **se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, as perdas do arrendador** associadas ao cancelamento **são suportadas pelo arrendatário**;

(b) **os ganhos ou as perdas da flutuação** no valor justo **do valor residual são atribuídos ao arrendatário** (por exemplo, na forma de abatimento que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento mercantil); e

(c) **o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento** mercantil por um período adicional **com pagamentos que sejam substancialmente inferiores ao valor de mercado**.

12. Os exemplos e indicadores enunciados nos itens 10 e 11 nem sempre são conclusivos. Se for claro com base em outras características que o arrendamento mercantil não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento mercantil deve ser classificado como operacional. Isso pode acontecer se, por exemplo, a propriedade do ativo se transferir ao final do arrendamento mercantil mediante um pagamento variável igual ao valor justo no momento, ou se há pagamentos contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem substancialmente todos os riscos e benefícios.

Ora, salta aos olhos que o arrendamento objeto do contrato que ora se analisa não possui qualquer característica de arrendamento mercantil financeiro, senão vejamos:

a) a propriedade do bem arrendado não pode ser transferida à arrendatária ao final do contrato;

b) a arrendatária não tem a opção de comprar o ativo arrendado ao final do contrato, por qualquer valor que seja, e, inclusive as benfeitorias que a arrendatária realizar são revertidas para a arrendante (cláusula vigésima quarta);

c) o prazo do contrato não está relacionado à vida econômica do bem arrendado (área portuária), que se renova e se perpetua no tempo;

d) o valor das parcelas do arrendamento são uniformes (sofrendo apenas atualizações monetárias) ao longo de todo o contrato e não representam qualquer proporcionalidade do valor justo do ativo arrendado;

e) os ativos arrendados não são de natureza especializada de forma que só o arrendatário possa usá-lo, tanto que o próprio contrato prevê a transferência de seus direitos e obrigações a terceiros e o subarrendamento a terceiros para o desempenho da atividade (cláusula sexta);

f) o cancelamento do arrendamento pode se dar com a composição das perdas mediante ajuste entre as partes (item 14 da cláusula trigésima oitava); - o arrendatário poderá exercer a prorrogação do arrendamento por período equivalente ao contratado, mediante as mesmas condições então vigentes (cláusula quinta).

O próprio CPC 06, traz as orientações sobre a forma de reconhecimento das parcelas pagas a título de arrendamento mercantil operacional, *verbis*:

Arrendamento mercantil operacional

33. **Os pagamentos da prestação** do arrendamento mercantil **segundo um arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa em base linear durante o prazo do arrendamento mercantil**, exceto se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário.

34. Para os arrendamentos mercantis operacionais, os pagamentos da prestação (excluindo os custos de serviços tais como seguro e manutenção) são reconhecidos como despesa em base linear, salvo se outra base sistemática for representativa do modelo temporal do benefício do usuário, mesmo que tais pagamentos não sejam feitos nessa base.

Note-se que este era exatamente o procedimento adotado pela contribuinte, antes de proceder a retificação de sua escrituração contábil, passando a considerar o arrendamento como se este fosse mercantil financeiro.

O reconhecimento contábil dos direitos e obrigações assumidos com base no contrato foi bem analisado no acórdão de primeiro grau, tendo, inclusive, o d. relator apontado o equívoco na interpretação dada pelo Acórdão nº 9101-00.445, ora invocado como paradigma. Por bem abordar o tema, transcrevo excertos do voto em que o d. julgador trata do reconhecimento de intangíveis na escrita contábil, *verbis*:

[...]

### **3 - Absoluta inexistência de controvérsia a respeito da forma de contabilização dos direitos e obrigações relativos a contratos de concessões governamentais**

O Relator do Acórdão da CSRF afirma (fls. 396-verso) que na seara contábil ainda é bastante controvertida a forma de contabilização dos direitos e obrigações oriundos de concessões governamentais. A assertiva é de uma inconsistência atroz. Se existiu tal controvérsia, nenhuma evidência a respeito veio a lume. Aliás, a rigor nem poderia haver tal controvérsia, posto que a forma de contabilização de um direito/ativo não decorre do gênero do contrato de que emana, mas de suas características intrínsecas, de sua essência.

Prossegue o Relator (fls. 396-verso) afirmando que a CVM submeteu a audiência pública uma minuta de deliberação com o objetivo de 'tornar obrigatório às companhias abertas Pronunciamento elaborado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) acerca do tema, mas que não se obteve consenso acerca da oportunidade de adotar referida deliberação, e que, em 24/09/2009, 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. O Relator afirma que o conteúdo da aludida ICPC 01 seria bastante distinto do parecer elaborado anteriormente pelo IBRACON.

A afirmação é completamente equivocada. No Pronunciamento elaborado pelo IBRACON estava explícito que somente **os valores efetivamente pagos a título de concessão correspondentes a mais de um exercício/período** deveriam ser considerados como aplicação de recursos em direito e contabilizados no ativo imobilizado intangível. Consulte-se o teor do Pronunciamento a esse respeito:

#### **“RECONHECIMENTO INICIAL**

*Por ocasião de uma concessão governamental, há normalmente, dois típicos componentes: (1) concessão (de exploração) e (ii) bens vertidos pelo poder concedente.*

#### **Concessão (de exploração)**

*O contrato de concessão (de exploração) inclui condições de pagamento que variam de contrato para contrato, sendo mais frequente o pagamento de valores periódicos fixos, combinados, às vezes, com valores variáveis em função de algum parâmetro, normalmente com base na receita obtida dos usuários do serviço prestado pela concessionária.*

*O valor a ser pago a título da concessão de exploração), em essência, representa o ônus financeiro a ser efetuado pela concessionária em contrapartida à oportunidade de obter benefícios futuros decorrentes da exploração da concessão. Em outras palavras, representa parte do custo necessário à obtenção da receita com exploração do objeto da concessão. Nesse sentido, aplica-se o princípio do confronto das despesas e receitas, devendo esses valores, pagos ou não, ser apropriados ao resultado dos exercícios/períodos de usufruto da concessão.*

*O montante do valor efetivamente pago a título de concessão (de exploração), em determinado momento, que corresponda a mais de um exercício/período, deve ser considerado como aplicação de recursos em direito de concessão, no ativo imobilizado intangível, para a devida apropriação futura ao resultado pelo prazo da concessão ou pela vida útil econômica, dos dois o menor.*

***O montante dos valores efetivamente incorridos e não pagos a título de concessão deve ser apropriado ao resultado em contrapartida a uma provisão em função da fluência do prazo. " (Grifei).***

E o que dispõe a respeito a Interpretação Técnica ICPC 01 - que veio a se converter na "Interpretação Técnica ICPC 08 - Contratos de Concessão"<sup>2</sup>, aprovada que foi pela Resolução CFC nº 1261/O9, de 10/12/2009?

Os itens 17 e 18 da IT 08 estipulam:

"17. O concessionário deve reconhecer um ativo intangível à medida que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos. Esse direito não constitui direito incondicional de receber caixa, porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público.

18. Se os serviços de construção do concessionários são pagos parte em ativo financeiro e parte em ativo intangível, é necessário contabilizar cada componente da remuneração do concessionário separadamente. A remuneração recebida ou a receber de ambos os componentes deve ser inicialmente registrada pelo seu valor justo recebido ou a receber. "

Mais adiante, o item 26 da "IT 08 - CONTRATOS DE CONCESSÃO" (fls. 413) é incisivo ao afirmar que, ao Ativo Intangível a ser registrado em conformidade com seus itens 17 e 18 se aplica a "NBC T 19.8 - Ativo Intangível", e que os itens 44 a 46 dessa mesma Norma fornecem orientação sobre a mensuração de ativos intangíveis adquiridos em troca de um ativo ou de ativos não monetários. A redação dos aludidos art. 44 e 46 da "NBC T 19.8 - Ativo Intangível" é a seguinte:

*Permuta de ativos*

***45. Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de ativo intangível é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com segurança. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.***

***46. O item 21 (b) especifica que uma das condições de reconhecimento de ativo intangível é a mensuração do seu custo com segurança. O valor justo de ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com segurança: (a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, possam ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente. "***

---

<sup>2</sup> Aqui o relator da DRJ se equivoca ao considerar que a referida interpretação técnica se converteu no ICPC 08. De fato a referência correta seria à interpretação contida no ICPC 01 - Contratos de Concessão, como bem apontou a recorrente em seu recurso voluntário. Assim, em todas as citações feitas pelo d. relator da DRJ ao ICPC 08, transcritas neste acórdão, deve-se considerar tal observação.

No caso da impugnante, assim como dos arrendatários em geral, o que existe é um direito à utilização das instalações - a ser exercido durante o prazo de duração do contrato - em compensação à obrigação de pagar o arrendamento - também durante o prazo de duração do contrato. Não é correto ~ em termos contábeis ~ classificar o direito como um ativo porque a impugnante - assim como o arrendatário -, com relação ao direito de utilizar as instalações nos meses futuros - não sacrificou ainda qualquer ativo. Não tendo havido qualquer desembolso ou outra espécie de sacrifício de ativo, o direito que a impugnante possui de utilização futura das instalações não reúne condições para ser classificado como ativo intangível - ou de outra natureza qualquer.

Também deve ser destacado que o item 46 da “NBC T 19.8 – Ativo Intangível” enfatiza que uma das condições imprescindíveis ao reconhecimento de um ativo intangível é a **possibilidade de sua mensuração com segurança**, conforme previsto no item 21 (b), verbis:

21. Um ativo intangível deve ser reconhecido **apenas se**:

(a)

(b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Ora, conforme se verá mais adiante, não existe qualquer possibilidade de sequer estimar os valores que a impugnante deverá receber dos usuários dos serviços prestados nas instalações arrendadas. Da mesma forma, também é absolutamente impossível estimar os valores que irá desembolsar ao longo do contrato.

Além do mais, em momento algum houve qualquer preocupação com a mensuração desse ativo esdrúxulo. Sua fixação ocorreu absolutamente como consequência **do valor estimado** do contrato, que também ocorreu de forma absolutamente arbitrária, conforme se verá no momento próprio.

Cumprе acrescentar que, ao final da IT 08 (fls. 414-415) constam duas notas informativas, com a advertência de que **acompanham, porém não fazem parte da Interpretação Técnica IT 08**.

Na nota informativa nº 2, constam **referências às normas do CFC** (Conselho Federal de Contabilidade) **que se aplicam para contratos típicos público-privados**.

No quadro de fls. 414-verso e 415 os particulares que celebram contratos da espécie com o poder público estão agrupados em **três** categorias, em função de sua relação com o bem a ser explorado ou construído/recuperado: **arrendatário, provedor de serviços, e proprietário**.

Reproduzo a seguir apenas a parte da tabela que apresenta interesse a este PAF, por espelhar a condição da impugnante:

| Categoria               | Arrendatário                                              |
|-------------------------|-----------------------------------------------------------|
| Contratos típicos       | Arrendamento (ex: operador arrenda o ativo do concedente) |
| Propriedade do ativo    | Concedente                                                |
| Investimento de capital | Concedente                                                |
| Risco de demanda        | Compartilhado                                             |
| Duração típica          | 8-20 anos                                                 |
| Interesse residual      | Concedente                                                |
| Norma relevante         | NBC T 10.2                                                |

Restringindo a análise ao que aqui interessa, verifica-se que, no caso das pessoas que firmam contratos com o poder público, mas sua condição equivale à de arrendatários, a propriedade do ativo e o investimento de capital são do concedente; o risco da demanda é compartilhado; o interesse residual é do concedente, e **a norma relevante aplicável é a “NBC T 10.2 - Operações de Arrendamento Mercantil”**. **Devem os efeitos do contrato dessa espécie, portanto, serem contabilizados como se fora uma operação de arrendamento mercantil. É exatamente essa a situação da impugnante.**

[...]

**Resta absolutamente claro, portanto, que os concessionários somente poderão contabilizar como ativo intangível os valores efetivamente despendidos, à medida em que o forem. (...)**

[...]

Concluo, portanto que, apesar de a Interpretação Técnica ICPC 01 (correspondente à “IT 08 - CONTRATOS DE CONCESSÃO”), resultante da convergência com as normas internacionais, possuir conteúdo formal distinto do Parecer elaborado pelo IBRACON, nem de longe autoriza os procedimentos contábeis pretendidos pela contribuinte e determinados no Acórdão da CSRF. (...). **As regras de contabilização estão devidamente postas nos princípios gerais de contabilidade e são as mesmas aplicáveis aos contratos de arrendamentos.** As particularidades para a contabilização de contratos da espécie dizem respeito às hipóteses tratadas na “IT 08 - CONTRATOS DE CONCESSÃO” e, no caso da impugnante, contemplam apenas os valores dos investimentos que realizar, e **sua contabilização como ativo somente deve ocorrer quando os investimentos forem realizados, e não no momento da assinatura do contrato.**

[...]

O Acórdão da CSRF se satisfaz em mencionar apenas um normativo contábil - que veicula o conceito de passivo -, as Normas Internacionais de Contabilidade do IASC, no excerto transcrito às fls. 397. As disposições ali transcritas vieram a compor a “NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, aprovada pela Resolução CFC nº 1.121, de 2008.

A intenção do Acórdão foi demonstrar a existência de fundamento para classificar no passivo os valores a serem pagos em decorrência do contrato. Contudo, o Acórdão enxergou somente o que quis e ignorou o preceito insculpido no item 83 da mesma “NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, *verbis*:

**“83. Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:**

**(a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e**

**(b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis. “**

(Grifei).

**É inequívoco, portanto, que um item, apesar de se enquadrar potencialmente na definição de ativo (direito) ou passivo (obrigação), poderá ser reconhecido na contabilidade SE, e somente SE, tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.**

[...]

Uma vez examinados os contornos fáticos relacionado ao contrato de arrendamento e as premissas para sua forma de contabilização, nos termos acima expostos, não resta dúvida quanto ao acerto do acórdão recorrido em suas conclusões sobre a correta aplicação do art. 325 do RIR/1999, ao caso concreto, *verbis*:

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:

[...]³

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

³ Transcrição omitida por já ter sido citada anteriormente neste voto.

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 m<sup>2</sup> e outra de 481.600 m<sup>2</sup>. 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.

[...]

A recorrente, por meio de petição de 03/07/2018 (fls. 1035/1046) noticia nos autos, como fatos novos, o proferimento de acórdão pela 1ª Turma da DRJ Curitiba, nos autos do processo nº 1907.001984/2002-66, bem como um acórdão proferido em fevereiro de 2018 pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em julgado de interesse de Santos Brasil Participações S/A, concessionária do terminal de contêineres do Porto de Santos – SP, que a seu ver confirmam o entendimento defendido em seu recurso especial.

Com relação à decisão da CVM, verifico que a recorrente juntou cópia do relatório e voto proferido no âmbito do Processo Administrativo CVM nº 19957.001623/2016-02, de interesse de Santos Brasil Participações, no qual se analisa consulta formulada pela interessada, “*tendo por objeto a alteração no prazo de depreciação e amortização de ativos da concessão pública consubstanciada no arrendamento do terminal de contêineres localizado no complexo portuário do Porto de Santos (TECON-1)*”.

Na conclusão do seu voto, o relator dispõe, *verbis*:

### III. Conclusões

41. Pelas razões expostas acima, voto pelo indeferimento do recurso e a consequente manutenção do entendimento manifestado pela SEP, de modo que:

- (i) a Companhia deve refazer e republicar as demonstrações financeiras relativas ao exercício findo em 31.12.2016 e o formulário ITR do 1º trimestre de 2017, reconhecendo no ativo intangível todos os recursos relacionados ao direito de exploração do TECON-1 (inclusive o arrendamento, as benfeitorias realizadas no terminal e os equipamentos vinculados à exploração portuária), bem como registrando, no passivo exigível, o valor presente das parcelas vincendas até o fim do prazo contratual do arrendamento;
  - (ii) de maneira a manter a consistência das suas demonstrações financeiras, a Companhia deve refazer e republicar também os formulários ITR dos 2º e 3º trimestres de 2017, realizando as mesmas correções indicadas no item (i) acima; e
  - (iii) desde o momento em que foi deferida pela CODESP a prorrogação antecipada do arrendamento do TECON-1, a Companhia encontra-se autorizada a estender os prazos de amortização dos diferentes ativos vinculados à exploração do TECON-1, até o fim da vida útil esperada do ativo ou o término do novo prazo contratual, o que ocorrer antes;
42. Alternativamente ao cumprimento do disposto nos itens (i) e (ii), a Companhia pode elaborar e publicar as suas próximas demonstrações financeiras, relativas ao exercício findo em 31.12.2017, com a retificação das contas relativas a 31.12.2016, devendo apresentar, nas notas explicativas, a comparação entre os números anteriores e os retificados, bem como os efeitos resultantes da mudança de procedimentos.

Conquanto sejam meritórias e respeitáveis as conclusões no referido processo, há que se fazer algumas ponderações quanto ao seu alcance.

Em primeiro plano é necessário observar que a atuação da CVM no tocante à demonstrações financeiras está voltada precipuamente para a sua missão de regular e fiscalizar o funcionamento do mercado de valores mobiliários, visando assegurar a transparência e confiabilidade e proteção aos investidores, como se pode aferir de suas competências institucionais<sup>4</sup>:

Mandato Legal

Desenvolvimento do mercado

<sup>4</sup> Vide: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/competencia>

Estimular a formação de poupança e a sua aplicação em valores mobiliários; promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações; e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social de companhias abertas sob controle de capitais privados nacionais (Lei 6.385/76, art. 4º, incisos I e II).

#### Eficiência e funcionamento do mercado

Assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados da bolsa e de balcão; assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários; e assegurar a observância, no mercado, das condições de utilização de crédito fixadas pelo Conselho Monetário Nacional (Lei 6.385/76, art. 4º, incisos III, VII e VIII).

#### Proteção dos investidores

Proteger os titulares de valores mobiliários e os investidores do mercado contra emissões irregulares de valores mobiliários; atos ilegais de administradores e acionistas controladores das companhias abertas, ou de administradores de carteira de valores mobiliários; e o uso de informação relevante não divulgada no mercado de valores mobiliários. Evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço dos valores mobiliários negociados no mercado (Lei 6.385/76, art. 4º, incisos IV e V).

#### Acesso à informação adequada

Assegurar o acesso do público a informações sobre os valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido, regulamentando a Lei e administrando o sistema de registro de emissores, de distribuição e de agentes regulados (Lei 6.385/76, art. 4º, inciso VI, e art. 8º, incisos I e II).

#### Fiscalização e punição

Fiscalizar permanentemente as atividades e os serviços do mercado de valores mobiliários, bem como a veiculação de informações relativas ao mercado, às pessoas que dele participam e aos valores nele negociados, e impor penalidades aos infratores das Leis 6.404/76 e 6.385/76, das normas da própria CVM ou de leis especiais cujo cumprimento lhe incumba fiscalizar (Lei 6.385/76, art. 8º, incisos III e V, e art. 11).

A segunda observação a ser feita é que, embora sirvam de referência para a correta aplicação das normas contábeis, suas decisões e resoluções estão voltadas para as empresas de capital aberto que atuam no mercado mobiliário, não obstante também possam servir de referência para as demais empresas constituídas com capital fechado.

A terceira observação é que apesar da atividade desempenhada pela empresa interessada no processo de consulta referido ser semelhante à da recorrente, as características do contato de arrendamento ali examinado tem contornos próprios e bastante diversos do analisado nestes autos, que certamente são determinantes para as conclusões expostas pelo relator em seu voto, notadamente, a existência de diferentes fluxos financeiros, como indicado pela consulente: **i. parcela inicial paga logo após o leilão; ii. Valor pago pelo uso dos equipamentos e iii. Desembolsos periódicos em virtude do arrendamento.**

A discussão naqueles autos se dá exatamente quanto a forma correta de qualificação e reconhecimento do contrato, como se extrai, *verbis*:

8. A disputa contábil mantém os mesmos contornos já identificados por esta autarquia em 1999. A questão central permanece sendo a qualificação contábil, à luz do primado da essência econômica sobre a forma, das diferentes mutações patrimoniais e financeiras que resultam da exploração do terminal TECON-1.

9. Se cada instrumento contratual for considerado separadamente, independentemente dos demais, chegar-se-ia à conclusão, com base nas normas contábeis vigentes, de que o contrato de arrendamento tem natureza mercantil, sendo descabido, por conseguinte, o reconhecimento do direito dele decorrente no ativo do balanço patrimonial. Em vez disso, caberia tratar os desembolsos periódicos efetuados em favor da CODESP, nos termos estipulados no contrato de arrendamento, como despesas a serem apropriadas no resultado.

10. De outra parte, considerando-se os diferentes instrumentos jurídicos como partes indissociáveis de um fenômeno econômico unitário – a aquisição onerosa do direito de exploração do TECON-1, a conclusão seria diversa. Nesse caso, caberia tratamento uniforme aos diferentes fluxos financeiros previstos em favor da CODESP. Desse modo, os desembolsos periódicos estipulados no contrato de arrendamento representariam a parcela financiada do preço devido pela SBPar em contrapartida à aquisição do direito de exploração do terminal e, como tal, deveriam ser reconhecidos no passivo exigível. A seu turno, os diferentes direitos concedidos pela CODESP seriam, sem exceção, registrados no ativo intangível.

11. Em seu recurso, a Companhia sustenta a primeira posição, sob a alegação de que não haveria relação entre os diferentes fluxos financeiros (i. parcela inicial paga logo após o leilão, ii. valor pago pelo uso dos equipamentos e iii. desembolsos periódicos em virtude do arrendamento), “posto que a natureza jurídica de cada um desses valores é completamente distinta e distinto, portanto, são seus efeitos e registros contábeis”. Acrescenta que “não há qualquer menção nas cláusulas transcritas ou em qualquer outra do Contrato de Arrendamento de que as parcelas pagas, a qualquer título e em qualquer momento, têm vinculação com o valor atribuível ao direito de exploração e tampouco com os bens objeto do Contrato de Compra e Venda de Bens, como já mencionado”.

O relator do acórdão votou no sentido de considerar a unidade do negócio contratual para fins de reconhecimento contábil, inclusive sobre as parcelas atinentes ao contrato de arrendamento, no ativo intangível e no passivo do balanço patrimonial, verbis:

12. No entanto, a meu ver, tal como já havia decidido inicialmente este Colegiado,<sup>16</sup> a segunda forma de representação contábil se mostra mais fidedigna à realidade dos eventos em apreço.

13. Isto porque, ao se examinar os termos do edital de licitação (item 2.1), constata-se que o objeto do leilão era único e indivisível, compreendendo, como elementos indissociáveis, o arrendamento do TECON-1 e a aquisição dos equipamentos necessários à atividade portuária. Com efeito, tanto o arrendamento do terminal como o recebimento dos equipamentos (instalados no terminal) se afiguram indispensáveis ao

14. Quem quisesse explorar o TECON-1 teria que: (i) vencer a licitação; (ii) efetuar o pagamento da parcela inicial do lance vencedor; (iii) adquirir os bens de uso obrigatório; e (iv) firmar o contrato de arrendamento e cumprir as obrigações ali definidas. Esses eventos, com efeito, traduzem meras etapas necessárias à exploração do TECON-1.

15. É verdade que o *nomen juris* ‘contrato de arrendamento’ remete, a princípio, à noção jurídica de locação, mas o próprio edital esclarece a esse respeito que o referido instrumento contratual foi escolhido como “forma de transferência da exploração do TECON-1, constituindo o objeto principal do LEILÃO”. Sendo assim, e tendo em conta a primazia da essência econômica sobre a forma, é forçoso reconhecer que o contrato de arrendamento constitui, em substância, negócio de concessão do direito de exploração do terminal portuário.

16. Essa instrumentalização do contrato de arrendamento é também evidenciada na Cláusula 47ª que veda à arrendatária, vencedora do certame, “transferir o arrendamento ou por qualquer modo realizar qualquer negócio jurídico que vise atingir idênticos resultados (...)”.<sup>17</sup> Em definitivo, não há como dissociar o arrendamento do direito de exploração do TECON-1, não sendo o primeiro senão o meio escolhido para conceder o segundo à SBPar.

17. Do mesmo modo, o contrato tendo por objeto a transferência dos equipamentos afetados à atividade portuária, denominado pela CODESP de compra e venda, constitui, em essência, parte integrante da outorga do direito de exploração do terminal de contêineres. É que o se depreende da Cláusula 2ª, parágrafo único, segundo a qual “a compra e venda é feita para o único efeito de manter os bens, dela objeto, vinculados à operação portuária” (grifou-se).

18. Considerando ademais que a Companhia se comprometeu a devolver os equipamentos ao final do prazo contratual, sem fazer jus a indenização, pode-se dizer que o real objeto desse negócio não é tanto a transmissão do domínio, como sói acontecer nos negócios de compra e venda, mas a cessão do direito de uso, com vistas a viabilizar a exploração do terminal portuário.

19. Quanto aos fluxos financeiros originados do leilão em favor da CODESP, constata-se, em linha com que foi exposto acima, que todos têm a mesma natureza. Tanto o primeiro pagamento, efetuado logo após o certame, bem como os desembolsos periódicos estipulados no arrendamento, traduzem parcelas da remuneração devida ao poder concedente em razão da transferência do direito de exploração do TECON-1. Nessa direção, a cláusula 2.3 do edital estabelece de maneira inequívoca que “a liquidação do leilão será feita em parcelas, devendo a inicial ser paga na data indicada no cronograma e as demais trimestral e mensalmente, a partir da assinatura do contrato de arrendamento” (grifou-se). Tal conclusão é corroborada ainda pela leitura da cláusula 2.2 do edital, que indica claramente que as verbas periódicas integram o preço mínimo do leilão.

20. Em suma, parece-me indubitável que, da mesma forma que a primeira parcela, os desembolsos periódicos, estipulados no contrato de arrendamento, compõem o preço de aquisição do direito de exploração do TECON-1. Identifica-se, nisto, uma espécie de financiamento, de modo que a representação contábil mais fidedigna consiste em reconhecer as prestações vindouras no passivo exigível.

[...]

33. Em vista disso, entendo que os termos contratuais do direito de exploração do TECON-1 se amoldam ao conceito de contrato de longo prazo, pois, apesar de a SBPar não ser responsável pelo pagamento das parcelas vincendas em caso de rescisão contratual, verifica-se que:

- (a) a CODESP disponibilizou o terminal portuário à Companhia no início da relação contratual, tendo, assim, se desincumbido de sua parte no contrato;
- (b) a Companhia está obrigada a realizar periodicamente pagamentos em caixa em favor da CODESP; e
- (c) a Companhia tem o ônus de investir R\$ 1,2 bilhão em benfeitorias, sem fazer jus à indenização.

34. Em suma, por todas as razões expostas acima, entendo que, à luz da legislação contábil vigente, a representação contábil mais fidedigna à essência do contrato de arrendamento consiste em reconhecer os direitos e obrigações dele decorrentes no ativo intangível e no passivo do balanço patrimonial, respectivamente.

Como se extrai dos trechos do voto do relator perante a CVM, o contrato apresenta características próprias, muito diversas das apresentadas no contrato firmado pela recorrente junto à APPA, de sorte que não é possível concluir que diante delas a conclusão da CVM seria a mesma do processo referido.

Por fim, ainda quanto à noticiada decisão da CVM, registro que, em que pese a recorrente tenha juntado o relatório e o voto da decisão (fls. 1007/1034), não trouxe à colação o resultado do julgamento, de forma que não há nos autos a informação se o mesmo foi seguido pelo colegiado. Observo que efetuei busca da decisão por meio do número do processo no sítio da CVM na internet, mas não obtive êxito.

Com relação à decisão da DRJ no processo administrativo nº 1907.001984/2002-66 a recorrente alega que o acórdão nº 06-60.394 (fls. 1049/1067), proferido pela 1ª Turma, acolheu o entendimento por ela defendido, *verbis*:

[...]

3. O resultado final do processo nº 10907.001984/2002-66, pelo acórdão CSRF 9101-00445, dá conta de que a contabilização da empresa está correta.

4. Já foi noticiado aqui que o Judiciário reconheceu, em sentença transitada em julgado, que a contabilização determinada pelo acórdão CSRF 9101-00445 deve ser iniciada em 1999, como pretendido pela Recorrente.

5. Depois do trânsito em julgado da sentença acima referida, o processo nº 10907.001984/2002-66 e a DRJ Curitiba confirmou os valores do ativo e do passivo contabilizados pela empresa em 1999, de modo que estão confirmadas, em decisão final da RFB, os lançamentos contábeis que dão origem às amortizações e às variações monetárias passivas glosadas nos presentes autos.

[...]

9. Em novembro de 2017, em data posterior à protocolização do Recurso Especial sob análise, a Recorrente foi intimada do Acórdão DRJ 06-60.394, da 1ª Turma da DRJ em Curitiba, proferido nos autos do processo 10907.001984/2002-66, que trata do valor a ser reconhecido na contabilidade relativamente ao contrato de concessão:

*“69. Nesses termos, deve-se reconhecer forçosamente, face à decisão da Justiça Federal, que a obrigação assumida pela contribuinte perante a APPA – base de apuração do direito creditório discutido – alcança precisamente R\$ 172.850.164,61, como insiste a manifestante.*

*70. No que toca à distinção entre esse valor, diga-se originário, e os R\$ 167.137.645,37, registrados na conta 1.3.03.01.01.03 em 01/07/1999, merece acolhida a argumentação da contribuinte segundo a qual o segundo valor corresponde ao primeiro deduzido das amortizações ocorridas até o momento em que o TCP assumiu as obrigações do contrato de concessão, cf. indicado na tabela à fl. 1.107, reproduzida parcialmente abaixo.*

10. Da leitura do acórdão observa-se que a DRJ aceitou integralmente os valores contabilizados pela Recorrente para 1999 relativos ao ativo e ao passivo vinculados ao contrato de concessão, bem como proclamou a necessidade de se aceitar o registro de despesas de amortização e de variação monetária passiva durante todo o período de vigência da concessão. Vale lembrar que base do reconhecimento do crédito postulado naquele processo (10907.001984/2002-66) é justamente a incidência das despesas de amortização e de variação monetária passiva.

11. Assim, não resta dúvida do montante inicial a contabilizar. A Recorrente adotou não somente a forma correta de classificar contabilmente o contrato de concessão, como também acertou quanto aos valores registrados.

[...]

A afirmação da recorrente de que os valores escriturados foram cancelados pela administração tributária no processo acima é parcialmente correta, porém não tem o condão de vincular a presente decisão posto que aquele processo administrativo veicula matéria autônoma, concernente ao pedido de restituição/compensação formulado inicialmente por meio do processo nº 10907.001984/2002-66, que deu ensejo ao Acórdão nº 9101-00.445 (paradigma).

Como já mencionado nesta decisão, o acórdão nº 9101-00.445, determinou a reapreciação do pedido de restituição/compensação pela unidade de origem, observando as novas apurações contábeis a serem apresentadas pela recorrente, relativamente aos períodos de apuração encerrados nos segundo a quarto trimestres de 2001 e primeiro e segundo trimestres de 2002.

O relatório do acórdão nº 06-60.394 proferido pela DRJ-Curitiba detalha a abrangência da discussão naqueles autos, em face do cumprimento do Acórdão nº 9101-00.445, pela DRF-Curitiba, *verbis*:

[...]

5. Em brevíssimo apanhado, o feito passou pelas seguintes etapas, em sede administrativa:

[...]

i) esse recurso especial foi julgado em 04/11/2009 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, por meio do Acórdão nº 9101-00.445, às fls. 850-871, que deu provimento parcial ao pleito da contribuinte, mantendo a decisão recorrida, no que tange aos pagamentos das quotas do IRPJ e da CSLL apurados entre o 2º trimestre de 1999 e o 1º trimestre de 2001, em razão de ter havido, em abril de 2001, modificação na composição da entidade que explorava a concessão (o consórcio TEVECON foi substituído pelo recorrente TCP) e determinando que fosse proferido outro despacho decisório relativo aos pagamentos relativos ao IRPJ e CSLL apurados entre o 2º trimestre de 2001 e o segundo trimestre de 2002;

j) **em obediência a essa decisão** sui generis do CARF, a DRF/Curitiba-PR intimou a contribuinte, em 14/12/2007, a apresentar registros contábeis e elaborar novas demonstrações de resultado e de apuração do IRPJ relativa à parte da decisão que lhe era favorável, o TCP, contudo, permaneceu inerte e, assim, em 28/06/2010, foi emitido o **Despacho Decisório** às fls. 898-902, que **entendeu ser definitiva em sede administrativa a questão relativa à parte do crédito indeferido** (entre outubro de 1999 e 1º trimestre de 2001) no valor de R\$ 6.191.850,38, e que, **em relação ao período restante, no valor de R\$ 2.018.917,48, o direito creditório não podia ser reconhecido por ausência de elementos novos;**

k) a contribuinte, então, apresentou manifestação de inconformidade em 02/08/2011, às fls. 912-917, na qual, alega que a inércia se deveu à suposta complexidade da demanda da Autoridade Fiscal, por esse motivo, limita-se a requerer a suspensão das cobranças até que as informações requeridas possam vir a ser prestadas futuramente; l) novo acórdão **foi proferido por esta 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR** (com outra composição) - **Acórdão nº 06-34.493, de 24/11/2011 – o qual não conheceu a manifestação de inconformidade em razão de a contribuinte, de fato, não haver se insurgido contra o Despacho Decisório.**

[...]

6. Irresignada com as referidas decisões administrativas, a **contribuinte** bateu às portas do Poder Judiciário e **ajuizou a Ação Ordinária nº 5002703-06.2011.404.7008/PR, pleiteando:** a) que fosse declarado seu direito de contabilizar o contrato de arrendamento no período entre julho de 1999 e abril de 2001, afastando-se os efeitos da decisão definitiva da CSRF e deferindo integralmente a demanda do PER em tela e b) que fosse concedida tutela antecipada para que se determinasse à ré que se absteresse de cobrar qualquer tributo com fundamento no indeferimento parcial do pedido de restituição.

7. Na sentença prolatada em 21/01/2015, juntada aos autos às fls. 1.005- 1.016, o Juiz de Direito interpretou a decisão proferida pela CSRF como de admissão da possibilidade de contabilização dos direitos de amortização decorrentes do contrato de arrendamento firmado com a APPA. Restou afastada, contudo, a possibilidade de aproveitar os direitos referentes aos períodos anteriores a abril de 2001, momento em que o TCP passou a figurar como arrendatário do contrato.

8. Depois de apreciar os argumentos das partes, o Magistrado assim circunscreveu a questão disputada:

Avaliar-se-á, portanto, apenas se a parte autora pode ser considerada sujeito passivo da obrigação tributária, daí decorrendo a possibilidade de escrituração e contabilização dos valores pretendidos, sem se analisar, porque refoge ao

objeto da lide, os demais componentes da relação jurídica tributária retratada nos termos decididos administrativamente.

9. Em seguida, argumenta que apesar de o contrato de arrendamento haver sido celebrado com o consórcio Redram/Transbrasa, desde 23/06/1999, era o **TCP que efetuava os pagamentos decorrentes do Contrato de Arrendamento**, cf. lançamentos contábeis trazidos ao conhecimento, **por ostentar a autora a qualidade de operador portuário desde junho daquele ano. Desse modo, o TCP é contribuinte dos tributos objeto de discussão no PAF 10907.001984/2002-66.**

10. Sobre esse tema, conclui:

Dessa forma, procedente o pleito da parte autora no que diz respeito à possibilidade de ver estendida eventual decisão administrativa para o período em tela (em que ainda não ostentava, formalmente, a qualidade de arrendatária).

11. Por outro lado, o Juízo entendeu ser incabível o deferimento integral do pedido de restituição deduzido naquele feito, posto que o pedido versava sobre a extensão do que fora decidido pela CSRF, mas não sobre o conteúdo daquela decisão, verbatim:

Conforme destacado anteriormente, no que diz respeito ao pedido de restituição, limitou-se a CSRF a estabelecer parâmetros a partir dos quais as instâncias a quo devem reapreciar o procedimento, proferindo novo despacho decisório. A impossibilidade de prolação de novo despacho, nesse caso, resultou da ausência de apresentação, pelo contribuinte, da documentação requerida administrativamente.

12. Tampouco determinou o Juiz que a Administração Tributária se abstinhasse de praticar quaisquer atos contrários ao entendimento consolidado no PAF sobre a matéria da técnica contábil, porque, em relação aos períodos em que se teve por pertinente a adoção dos critérios contábeis da forma requerida não houve prolação de decisão definitiva por parte da CSRF, que apenas devolveu a matéria à apreciação da instância inferior.

13. A decisão de 1º grau enfrentou apelação de ambas as partes e reexame necessário, os quais, contudo, não foram acolhidos pelo Tribunal da 4ª Região que manteve integralmente a sentença recorrida. O acórdão do 2º grau transitou em julgado em 11/05/2016, conforme documento às fls. 1.027-1.028.

14. Retornou o processo à apreciação da Autoridade Preparadora que intimou a contribuinte a prestar informações, conforme termos e respostas às fls. 1.034-1.231.

#### **Despacho Decisório em análise**

15. Em 27/03/2017, a Autoridade Fiscal a quo proferiu o terceiro Despacho Decisório neste feito, cuja ciência se deu em 06/04/2017. A Fiscalização entendeu, em primeiro lugar, que, depois da ciência do antes referido Acórdão nº 06-34.493 desta DRJ, **consumou-se a definitividade, em sede administrativa, do segundo Despacho Decisório, proferido em 28/06/2011, no que diz respeito ao período entre o 2º trimestre de 2001 e o 2º trimestre de 2002, posto que não houve qualquer manifestação da contribuinte contra ele.**

16. No que tange ao período entre julho de 1999 e abril de 2001, obtempera que as decisões proferidas exigem interpretação cuidadosa. Explica:

*É que o pleito do contribuinte, na Justiça, foi formulado de forma incongruente, pois, enquanto no dispositivo final - Do Pedido (fl. 997) -, solicita que, no mérito, lhe seja reconhecido o direito de contabilizar o contrato, no período de julho de 1999 a abril de 2001, na argumentação que desenvolve, para ao final*

*chegar àquele pedido, argumenta, aqui de forma acertada, porque condiz com os fatos, que, por outro lado, (o CARF) afastou a possibilidade de registro contábil dos direitos e obrigações da concessão para os períodos anteriores a abril de 2001... (fl. 975).*

17. Dado que a negativa do CARF foi para o período anterior a abril de 2001, os registros a partir de abril de 2001 encontravam-se dentro do período admitido. **Desse modo, do Pedido de Restituição, à fl. 2, no valor de R\$ 8.210.767,87: a) a parte relativa ao período entre o 2º trimestre de 2001 e o 2º trimestre de 2002, no valor de R\$ 2.018.917,48, está indeferida por decisão administrativa transitada em julgado e b) a parte restante, período entre o 2º trimestre de 1999 e o 1º trimestre de 2001, no valor de R\$ 6.191.850,39 (R\$ 4.513.847,24 referentes ao IRPJ e R\$ 1.678.003,14, à CSLL) deve ser objeto de nova decisão, em atendimento à sentença judicial antes referida.**

[...]

Apreciando a manifestação de inconformidade naqueles autos a 1ª turma da DRJ-Curitiba proferiu o acórdão, julgando-a procedente em parte, acolhendo a conclusão de seu voto condutor, *verbis*:

[...]

#### Conclusão

78. Em face do exposto, voto em caráter preliminar, por declarar a definitividade da decisão administrativa que não homologou a parcela do direito creditório de IRPJ e de CSLL no montante combinado de R\$ 2.018.917,48, referente ao período situado entre o 2º trimestre de 2001 e o 2º trimestre de 2002, face à inércia da contribuinte perante a Administração Tributária e à não apreciação da matéria pelas cortes de Justiça provocadas.

79. No que diz respeito ao período entre o 2º trimestre de 1999 e o 1º trimestre de 2001, pelas razões antes expostas, voto por reconhecer os valores apurados pela Autoridade Fiscal a quo de R\$ 4.513.847,24 (de IRPJ) e R\$ 1.678.003,14 (de CSLL) a serem empregados até o limite de suas forças para compensar os débitos apresentados pela contribuinte.

Como se vê, o Acórdão nº 06-60.394, proferido pela 1ª turma da DRJ-Curitiba, conquanto discuta matéria de fundo idêntica a dos presentes autos, trata de questão relacionada ao pedido de restituição/compensação abrangendo apenas os períodos de apuração entre o 2º trimestre de 1999 e o 1º trimestre de 2001, enquanto que nos presentes autos se discute a glosa de prejuízos fiscais relativos ao ano-calendário 2002, mais precisamente quanto ao período compreendido entre 01/06/2002 e 31/12/2002.

Por outro lado, poder-se-ia cogitar de uma interseção na discussão da matéria de fundo relacionado ao mês de junho de 2002, contemplado nas glosas efetuadas, que também teria sido incluído no pedido de restituição, examinado pelo Acórdão nº 9101-00.445.

Ocorre que, como bem apontado no acórdão da DRJ, retro transcrito, o acórdão da CSRF apenas estabeleceu parâmetros para que a unidade de origem procedesse à novo exame do pedido de restituição/compensação examinado naqueles autos, mediante a apresentação de novos elementos e demonstrações contábeis pela contribuinte, que demonstrassem o seu direito, o que não ocorreu, sendo proferido novo despacho decisório que não reconheceu o crédito pleiteado por ausência desses elementos, decisão esta que se tornou definitiva.

Destarte, não há qualquer efeito da decisão da DRJ, proferida no processo administrativo nº 10907.001984/2002-66, na discussão dos presentes autos.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado