



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.720341/2017-19
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.485 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de março de 2023
Recorrentes TCP TERMINAL DE CONTEINERS DE PARANAGUÁ S/A E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um fundamento jurídico autônomo da decisão.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e, portanto, não o aproveita.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

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 não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso do Contribuinte, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator) e Livia De Carli Germano que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Votaram pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência contra o Acórdão n.º 1302-003.161, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por meio do qual o colegiado decidiu dar parcial provimento ao recurso voluntário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

GLOSA DE DESPESA DE ÁGIO. REQUISITOS DE REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

O art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1997, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Atendidas as disposições contidas nos arts. 385 e 386 do RIR/99; além dos requisitos de ordem formal, como o arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, verifica-se a possibilidade de registro e amortização do ágio.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

CONTRATOS DE CONCESSÃO. CONTABILIZAÇÃO

Os contratos de concessão não possuem característica intrínseca que lhes determine sistemática certa e pré-determinada de contabilização. O que determina a forma do seu reconhecimento contábil é a substância material do vínculo nele estabelecido (essência do fato contábil).

ARRENDAMENTO DE TERMINAIS PORTUÁRIOS. SUBCONCESSÃO IMPRÓPRIA. REGIME DE COMPETÊNCIA

O arrendamento de terminais portuários 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.

LANÇAMENTOS CONEXOS. CSLL.

Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base fática aplica-se o mesmo julgado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à glosa de amortização de ágio, vencidos os Conselheiros Carlos César Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo e Maria Lúcia Miceli, e por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à glosa da contabilização das despesas com o contrato de concessão, votando o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca pelas conclusões do relator. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto.

A PGFN suscita divergência quanto a seguinte matéria: **a) Tempestividade do laudo de avaliação (Acórdãos paradigmas 1102-001.104 e 1402-002.144) e b) Possibilidade da exigência legal de confusão patrimonial envolver empresas veículos (Acórdãos paradigmas n.º 9101-002.188 e 9101-002.213).**

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

Verifica-se que versaram, recorrido e paradigmas, sobre a tempestividade da comprovação do ágio com fundamento em rentabilidade futura. Os arestos ora confrontados, no entanto, chegaram a conclusões distintas.

No recorrido, consignou-se que, para comprovar ágio com fundamento econômico em rentabilidade futura, é hábil o laudo elaborado posteriormente ao efetivo pagamento do ágio.

Já nos paradigmas entendeu-se que o fundamento econômico do ágio há de ser comprovado antes ou, no máximo, até o momento da aquisição.

(...)

Verifica-se que versaram, recorrido e paradigmas, sobre possibilidade de interposição de outras pessoas jurídicas (empresas veículo) no processo de aproveitamento de ágio para fins fiscais. Mais uma vez, no entanto, os arestos ora confrontados chegaram a conclusões distintas.

No recorrido, restou consignado ser possível a amortização do ágio, a despeito de não ter havido a confusão patrimonial entre a empresa investida e a real investidora, mas, tão somente, entre investida e intermediária (veículo). Isto porque a efemeridade desta não seria óbice à dedutibilidade do ágio, o qual, sendo real, poderia ser amortizado conforme permissivo legal.

Já nos paradigmas entendeu-se que, ainda que seja legal a existência de empresas intermediárias/veículo, não há ágio a ser amortizado, pois os

efeitos fiscais pretendidos somente se verificam na hipótese de confusão patrimonial entre real investidora e investida.

Portanto, conclui-se que também restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto a este segundo ponto.

Assim, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores do acórdão recorrido e dos paradigmas, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, devendo-se concluir que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial.

No mérito sustenta que **o laudo de avaliação econômico-financeira é posterior à data da aquisição do investimento**. O laudo, elaborado em 21/10/2011, pretende servir de fundamento para o ágio na operação de aquisição concluída em 06/07/2011.

Como já adiantado alhures, o ágio registrado pela TCP12 quando da aquisição da empresa TCP03, não é dedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. Tal ágio amortizado não observa as condições e requisitos impostos pela legislação para o gozo do aludido benefício fiscal.

Se não há laudo prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago com base na rentabilidade futura da TCP03, conclui-se que o ágio não é dedutível nos termos legais, ante a ausência de laudo prévio que ateste o seu fundamento econômico na rentabilidade futura do investimento que lhe deu origem.

O artigo 386 do RIR/99, em especial o seu inciso III, dispõe que, uma vez uma empresa controladora tendo absorvido o patrimônio de uma controlada, a qual tenha adquirido a participação societária com ágio, essa “mais valia” poderá ter a sua amortização deduzida na apuração do lucro real se o seu **fundamento econômico tiver sido a rentabilidade futura da participação societária adquirida**.

Neste sentido, o artigo 385 do RIR/99 estabelece que **o lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou o seu pagamento**, a qual, por seu turno, deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa.

A anterioridade do documento que atesta o fundamento econômico do ágio ao seu efetivo pagamento, em que pese não estar expressamente prevista na lei, decorre de uma estrutura lógica que se impõe à realização dos atos negociais que propiciam o surgimento de um ágio. **Sendo o ágio fruto de uma negociação, onde uma parte adquire de outra um bem (participação societária), a ordem necessária dos fatos é que a parte adquirente estude o seu interesse no bem antes do negócio ser fechado.**

A interpretação literal da Lei nº 9.532/1997 autoriza a dedução do ágio somente quando ocorre a “confusão patrimonial” entre investida e a sua real investidora. Com efeito, destaca-se que, ao contrário do que entendeu o voto condutor, a dedutibilidade do ágio NÃO É um direito angariado pelo sujeito passivo em face da aquisição de um investimento.

Por certo, da leitura do artigo 386 do RIR/99, o qual repete o conteúdo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, observa-se que a dedutibilidade da amortização de um ágio decorre do encontro num mesmo patrimônio da participação societária adquirida com ágio com esse mesmo ágio. Ou seja, quando há um encontro do adquirente com o investimento adquirido.

Intimada **a contribuinte apresenta contrarrazões** em que alega preliminarmente a **existência de dois fundamentos autônomos referentes à demonstração do ágio**. Desde a sua Impugnação, a Recorrida apresentou um “Memorando de Investimento” (Doc. 12 da Impugnação), elaborado antes da aquisição, que deixava claro que o fundamento do ágio seria a expectativa de rentabilidade futura, aceito pela decisão recorrida como demonstrativo para fundamentar o ágio. Além disso, a decisão recorrida asseverou que o próprio laudo já apresentado durante a fase de fiscalização (elaborado 90 dias após a aquisição) também cumpria o requisito do demonstrativo da fundamentação do ágio.

Acrescenta que o primeiro paradigma, ac. 1102-001.104, assevera expressamente **que demonstrativos internos anteriores à aquisição servem para fundamentar o ágio, de modo que essa decisão sequer pode ser apontada como um acórdão divergente da decisão recorrida**.

Alega que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional buscou mesclar duas teses totalmente diversas para a eventual glosa das despesas de amortização do ágio, quais sejam: **(i) real adquirente, em que a discussão se foca na origem dos recursos utilizados para a aquisição do investimento, ou (ii) a utilização de empresas veículos, que se foca no propósito negocial das sociedades que realizam o investimento**.

Acrescenta que a decisão recorrida não analisou a questão do real adquirente do investimento que deu origem ao ágio sob análise. Dessa forma, não pode ser conhecido o Recurso Especial que se funda nessa questão.

O primeiro acórdão apontado como paradigma trata da hipótese conhecida nesse tribunal administrativo como “**transferência de ágio**” em que uma sociedade, que já possuía investimento adquirido com ágio, opta por transferir o investimento para outra sociedade via aumento de capital. A sociedade que recebe o investimento com ágio é posteriormente incorporada na sociedade investida, iniciando a amortização fiscal do ágio.

O segundo acórdão apontado como paradigma envolve uma estrutura em que a sociedade estrangeira forneceu recursos para uma sociedade brasileira efetuar a aquisição de outra sociedade brasileira, sendo posteriormente incorporada na sociedade adquirida e aproveitando fiscalmente o ágio. A acusação fiscal é de que a sociedade estrangeira (e não a sociedade brasileira) seria a real adquirente do investimento, por ter sido a sociedade que disponibilizou os recursos.

Defende que o Recurso Especial não pode ser admitido, pois não poderia estar pautado em fundamento de ilegitimidade do ágio (**real adquirente do investimento – origem dos recursos**), completamente diverso do fundamento analisado pelo acórdão recorrido (**utilização de empresas veículo, sem propósito negocial**).

Alega-se ainda a ausência de similitude fática entre os paradigmas e o acórdão recorrido.

No mérito aduz a contribuinte que a transação ocorreu em 2011, ou seja, em data anterior ao advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que inaugurou a obrigatoriedade de um laudo elaborado por perito independente para fundamentação econômica do ágio, a ser protocolado na Receita Federal do Brasil ou em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação

Ainda que se considerasse que os dispositivos da Lei nº 12.973/2013 teriam efeitos retroativos, ainda assim o laudo apresentado pela Recorrida seria tempestivo, porque

elaborado apenas 03 meses após a transação, sendo que o prazo previsto para elaboração do laudo na lei nº 12.973/2013 é de 13 meses, conforme precedentes do CARF.

Alega ainda que o investimento em TCP 03 foi estruturado por meio da utilização de FIP's controlando sociedades anônimas, ainda que isso gerasse um maior custo operacional e de *compliance*. A estrutura de investimento adotada pelos investidores congregados pela *Advent International* possui sólido propósito negocial e respeitou todos os dispositivos legais existentes, inexistindo qualquer abuso de forma ou violação à lei.

Não há, nem no texto dos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997, qualquer exigência de que ocorra a junção do patrimônio de uma ou de outra sociedade, mas somente a reunião de patrimônios para que receitas e despesas sejam emparelhados.

As ADQUIRENTES utilizaram os recursos captados juntos aos investidores estrangeiros em suas atividades previstas em seus estatutos sociais, como se verifica das atas de reunião da diretoria, balanços auditados, despesas administrativas retratadas nas suas demonstrações financeiras e cumprimento de obrigações acessórias tributárias constantes na base de dados da Receita Federal.

Em seu recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a glosa das despesas com contrato de concessão em relação ao Acórdão paradigma 9101-000.445.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

A divergência jurisprudencial também está caracterizada.

Realmente, o paradigma foi prolatado em processo administrativo fiscal cuja interessada era exatamente a ora Recorrente, e decidiu pleito calcado nos mesmos fatos que serviram de base para um dos itens do lançamento fiscal objeto de discussão nos presentes autos. No que diz respeito à matéria ora recorrida, a diferença se dá em relação ao período de apuração.

O voto que orientou o acórdão recorrido faz inclusive menção ao processo de onde foi extraído o paradigma:

6.2 Precedentes Administrativos: Processos Administrativos 10907.000043/2008-09; 10907.002493/2008-28; 10907.001484/2009-09; 10907.001644/2010-45 e 10980.723823/2014-88 e 10907.001984/2002-66 Alega a interessada que teria sido objeto de diversas autuações, formalizadas em outros processos, que tinham como fundamento os mesmos fatos aqui narrados. Menciona, especificamente, o processo administrativo 10907.001984/2002-66, já julgado a seu favor pela CSRF(Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Embora os fatos que fundamentaram as autuações referidas pela interessada remetam ao mesmo tema – forma de contabilização do contrato firmado com a APPA, cada processo cuidou, em particular, dos reflexos tributários referentes aos fatos geradores e anos específicos. Neste sentido, cada lançamento e cada julgamento teve seu próprio enfoque.

Neste ponto é relevante ressaltar que não há, na estrutura do Processo Administrativo, norma que determine como obrigatória a adoção de entendimentos expressos em julgamentos de processos administrativos referentes a outros fatos geradores, ainda que sejam da mesma pessoa jurídica e envolvam os mesmos fatos.

Portanto, este julgamento, referente a fatos geradores ocorridos em 2012/2013, não se vincula ao que foi decidido no PA 10907.001984/2002-66 pela CSRF para os fatos geradores ocorridos entre 1999 e 2002.

Em relação ao contrato de concessão, o acórdão paradigma entendeu 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 (tanto os direitos adquiridos quanto as obrigações assumidas)”, e que “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”.

Já o acórdão recorrido, em relação ao mesmo contrato, entendeu que “os contratos de concessão não possuem característica intrínseca que lhes determine sistemática certa e pré-determinada de contabilização”; que “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”; e que “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”.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

No mérito alega que a matéria objeto do recurso especial ora intentado – contabilização do contrato de concessão – foi tratada pela Comissão de Valores Mobiliários no Acórdão Reg. Col. 0750/2017, proferido em 2018 (posterior ao protocolo do recurso voluntário dos presentes autos). O julgado da CVM, reiterando pronunciamento que já emitira em 2000 e confirmando decisão SEP, definiu a forma de contabilização da concessão contratada sob a forma de arrendamento, determinando que a Santos Brasil retifique suas demonstrações financeiras para adequar-se à sistemática que a Autora emprega desde 2002.

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. E esse valor já foi identificado desta maneira, apurado pela RFB em atividade de lançamento relativa aos períodos de 1999 a 2002.

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) e já foi adotado pela RFB no lançamento efetuado para os mencionados exercícios.

Intimada, a PGFN apresenta contrarrazões em que sustenta que os fatos demonstram que o valor total estimado do contrato estabelecido entre o Recorrente e a APPA: (i) não pode ser contabilizado a débito como ativo diferido, pois tal valor integral não corresponde a uma despesa pré-operacional efetivamente incorrida pelo Recorrente; (ii) não pode ser contabilizado a crédito como despesa incorrida a pagar (passível de correção monetária), pois tal valor integral não era devido pelo Recorrente desde a assinatura do contrato.

Ao analisar o valor integral previsto no contrato, vê-se que em nenhum momento tal montante possui os requisitos necessários ao seu enquadramento como uma despesa incorrida pelo contratado no momento da assinatura do instrumento e/ou como um gasto pré-operacional que ele teve em razão do negócio que seria firmado.

Tal montante integral somente será devido pelo Recorrente se, e somente se, o contrato chegar até o fim de sua vigência (25 anos), e, mesmo assim, ele não será devido em sua integralidade, mas, sim, conforme o contrato é executado por ambas as partes envolvidas.

Por certo, com a assinatura do instrumento, o Recorrente assumiu **direitos e obrigações** decorrentes do negócio firmado. Em razão do **caráter comutativo de qualquer negócio**, enquanto o Recorrente assumiu por um lado o compromisso de prestar serviços portuários, realizar investimentos no Terminal de Paranaguá e realizar pagamentos mensais a APPA, a APPA por outro lado se comprometeu em ceder sua propriedade e sua infraestrutura ao Recorrente. Destarte, vê-se que os direitos e obrigações envolvidos no contrato são parcelados e interdependentes (contrapostos).

Caso se entenda que houve a aquisição do direito de exploração do Terminal pelo prazo de 25 anos com a assinatura do contrato, inegável, portanto, é o fato de que o seu consumo se deu de forma parcelada, isto é, conforme o Recorrente, dia após dia, mês após mês, ano após ano, explora o Terminal de Paranaguá. Diante desse aspecto e do regime de competência, tem-se que, mesmo com esse raciocínio, **as despesas decorrentes da exploração do Terminal devem ser registradas conforme o Recorrente utiliza a infraestrutura e a propriedade cedida pela APPA.**

O Recorrente realmente não desembolsou de uma só vez o valor total estimado do contrato no momento da assinatura do instrumento. Talvez, repete-se, TALVEZ, o seu único desembolso prévio pode ter sido aquele decorrente dos custos bancários (não o valor integral da apólice) relativos à garantia que assumiu para prestar os serviços objetos do contrato. Excluídos esses possíveis encargos financeiros (diz-se possíveis, porque o Recorrente não comprovou a sua existência), não se evidencia nenhum sacrifício patrimonial pré-operacional que possa ter sido realizado.

Além de não poder ser enquadrado como despesa efetivamente incorrida pelo Recorrente, tem-se que **o valor total estimado do contrato também não pode ser registrado no ativo diferido por não apresentar natureza pré-operacional.**

Assim, **se não houve a aquisição e o consumo completo de bem, direito ou serviço preparatório à execução do contrato no montante do valor total estimado do negócio, não há que se falar em despesa pré-operacional incorrida a justificar o registro em conta do ativo diferido. Se o Recorrente nada desembolsou e nada consumiu no passado como medida preparatória para a execução futura do contrato a ser firmado com a APPA, não há ativo diferido a ser amortizado com a sua execução.**

O valor total estimado do contrato firmado com a APPA não pode ser considerado como uma despesa incorrida pelo Recorrente no momento da assinatura do respectivo instrumento. Da leitura do contrato, não se vê nenhuma cláusula ou item que preveja que a sua assinatura implica automaticamente a obrigação do Recorrente de pagar tal valor integral. **Se assim não for pensado, tem-se como indevido de pronto o registro do valor total estimado do contrato como um passivo exigível a longo prazo.** Ao registrar o valor integral como uma dívida a ser exigida ao longo dos próximos 25 anos, **o Recorrente considerou que o contrato assinado com a APPA teria sua vigência garantida por esse lapso temporal.**

O montante de R\$ 150.000.000,00 é apenas uma **estimativa do valor de todos os serviços portuários, investimentos no Terminal e pagamentos mensais que SERÃO DEVIDOS pelo contratado CASO o contrato perdure até o fim de sua vigência. O contrato não prevê esse valor como uma garantia de pagamento assumida pelo contratado, ou como um direito assegurado ao contratante (APPA) mesmo no caso de descumprimento do negócio pelo contratado.**

As únicas contraprestações assumidas pelo Recorrente são os pagamentos mensais previstos na cláusula décima segunda e os investimentos no Terminal previstos na cláusula sétima, os quais, vale repetir, não são devidos incondicionalmente desde a assinatura do contrato, mas sim conforme o Recorrente utiliza a infraestrutura cedida pela APPA, realiza os investimentos no Terminal, e presta os serviços portuários.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial* deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática* entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, entendo restar caracterizada a divergência jurisprudencial a partir do cotejo entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, conforme pode ser observado abaixo:

Acórdão Paradigma

“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 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 de 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 (...)”

Acórdão Recorrido

“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.”

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Assim, ao analisar os mesmos fatos, os julgadores decidiram de forma diametralmente oposta quanto à apropriação contábil e tributária do ativo e do passivo gerados pelo contrato de concessão em si.

Segundo o entendimento constante no acórdão paradigma, a própria assinatura do contrato de concessão é fato suficiente a ensejar a contabilização do ativo e do passivo correspondentes. Por outro lado, para o acórdão recorrido, somente investimentos diretos feitos pela Recorrente tais como obras de infraestrutura, modernização do terminal, aparelhamento das estruturas e aterramentos, poderiam ser ativados.

Cumprе notar que o entendimento esposado pela Recorrente – e pelo acórdão paradigma – é de que a remuneração fixa devida à APPA, estabelecida em contrato e que independia da efetiva operação do terminal, item 12.01.00, alínea a do Edital 009/97 – corresponde ao preço avençado pelo ativo Concessão.

O acórdão recorrido, no entanto, entendeu que essa parte da remuneração correspondia a arrendamento, motivo pelo qual o direito da APPA aos valores correspondentes surgiria com o decurso de cada mês (fls. 746).

Por sua vez, o acórdão paradigma informa que “na data em que assumida a posição contratual (...), deve o contribuinte considerar em conta de ativo permanente o seu direito à exploração do serviço e dos bens concedidos, avaliado pelo valor a ser quitado da obrigação para com o poder concedente. A contrapartida desse lançamento deverá ser feita em conta de passivo exigível a longo prazo” (trecho do acórdão paradigma reproduzido às fls. 724 dos autos);

Em resumo, no caso em tela, trata-se dos mesmos fatos discutidos nos presentes autos, apenas relativa a período fiscal diverso, com conclusões opostas. Assim, entendo restar caracterizada a divergência suscitada.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Embora a Presidência da Câmara a quo tenha admitido o Recurso Especial preliminarmente, entendo não estarem presentes os requisitos para sua admissibilidade.

Conforme anteriormente indicado, além da similitude fática, do pré-questionamento, não pode o acórdão recorrido apresentar fundamento autônomo para sua manutenção. Com efeito, o laudo não seria o único documento que teria justificado o ágio com base em rentabilidade futura:

Entretanto, a DRJ não acatou o laudo arquivado pois nele não consta, à título de conclusão, qualquer alusão a qual seria o justo valor de mercado da participação acionária, e nem quanto a possível sobrepreço (ágio) motivado por expectativa de rentabilidade futura.

Quanto a este ponto, é de se destacar que a interessada traz Demonstrativo (Doc. 12 da Impugnação, fls. 14.361/14.425), com o fito de atender à exigência descrita no § 3º, do art. 385, do RIR/99. Neste documento, a Recorrente traz (a) Demonstração do Resultado do Exercício projetada até 2048 (prazo final da concessão), (b) balanço

patrimonial projetado até 05 anos posteriores à aquisição e (c) demonstração de fluxo de caixa projetado nos 05 anos posteriores à data da aquisição.

Sobre essas demonstrações financeiras projetadas a Turma “a quo” não se pronunciou; limitando-se a, na decisão recorrida, afirmar que no “memorando de investimento não consta, a título de conclusão, qualquer alusão a qual seria o justo valor de mercado da participação acionária, e nem quanto a possível sobrepreço (ágio) motivado por expectativas de “rentabilidade futura”.

No entanto, a rejeição do Demonstrativo apresentado não passou pelos critérios materiais adotados; pois, caso o fizesse deveria ter se pronunciado quanto aos demonstrativos financeiros projetados. Diversamente, a decisão recorrida rejeita o Demonstrativo, única e exclusivamente, pela falta de destaque expresso para aquele que seria o sobrepreço pago na operação que gerou ágio.

A meu ver, a falta de indicação expressa do valor do ágio relaciona-se muito mais com uma exigência de cunho formal, exigência esta, inexistente na legislação vigente à época dos fatos, como reconhecido pela própria decisão, inclusive.

À título de exemplo, o precedente transcrito linhas acima, descreve que fundamento econômico do ágio deve se dar por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique porque se decidiu por pagar um sobrepreço. Destarte, o Demonstrativo deve ser exigido como comprovação de que o investidor pagou um sobrepreço acreditando que aquele investimento iria carrear-lhe resultados futuros, numa tentativa de minorar a subjetividade e intangibilidade dos registros de ágio.

In casu, o Demonstrativo constante na Impugnação (Doc. 12) possui muitos elementos para fundamentar a decisão do investidor por pagar um sobrepreço na aquisição do investimento; sendo isto suficiente a comprovar a decisão do investidor em pagar ágio na aquisição de um investimento.

A falta de indicação expressa no laudo/demonstrativo quanto ao valor que deveria ser pago a título de ágio configura-se, assim, uma exigência de cunho formal que não encontra amparo no art. 385, § 3º, do RIR/99, ou em qualquer outro dispositivo de lei vigente à época dos fatos.

Desse modo, deve ser afastado o entendimento da fiscalização e da DRJ, no sentido de que não teria sido apresentado o demonstrativo necessário a legitimar a origem do ágio que é objeto deste processo.

De sua parte, o recurso da Fazenda somente ataca o laudo supostamente intempestivo, deixando de laudo fundamento autônomo capaz de manter a decisão. Por esta razão, não conheço do recurso em relação à esta temática.

Da mesma forma, em relação **quanto à possibilidade da exigência legal de confusão patrimonial envolver empresas veículos**, da mesma forma entendo não estarem preenchidos os requisitos de admissibilidade.

Conforme bem explicita a Recorrida:

47. De qualquer forma, vale repisar: a decisão recorrida não analisou a questão do real adquirente do investimento que deu origem ao ágio sob análise. Dessa forma, não pode ser conhecido o Recurso Especial que se funda nessa questão. Destaque-se não houve a oposição de embargos de declaração por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para que essa suposta omissão fosse sanada. Consequentemente, precluiu o direito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de discutir esse ponto.

48. Confira-se os seguintes excertos do Recurso Especial, que deixam claro que o fundamento do Recurso Especial é a discussão sobre a real adquirente (fl. 14.730-14.731):

“Temos que a Turma reconheceu a possibilidade de confusão patrimonial entre a investida e a empresa veículo, haja vista a existência legal dessa, não obstante o financiamento efetivo de tal investimento ter advindo, originalmente, da empresa internacional.

Não se está aqui a discutir acerca da existência de propósito negocial da empresa veículo, mas sim a possibilidade ou não de amortização do ágio gerado com a utilização de uma empresa veículo.

49. O próprio Recurso Especial, portanto, destaca que seu objetivo não seria analisar a legitimidade da existência das sociedades que vieram a ser incorporadas na Recorrente em virtude de seu propósito negocial, mas, a origem dos recursos utilizados para o investimento que deu origem a ágio sob análise.

50. Isso também fica claro no parágrafo abaixo:

“Em suma, a legislação exige a participação da ‘adquirente de fato’ nas operações societárias subsequentes à aquisição, e não da mera ‘adquirente de direito’. No caso em apreço, portanto, o ágio registrado somente seria passível de dedução caso a estrangeira ADVENT incorporasse ou fosse incorporada pela empresa TCP03.”

51. Assim, fato é que o Recurso Especial embasado em uma discussão sobre real adquirente não pode ser apto a reformar a decisão recorrida que se baseou exclusivamente na inexistência de empresa veículo no caso sob análise.

(...)

53. O primeiro acórdão apontado como paradigma trata da hipótese conhecida nesse tribunal administrativo como “transferência de ágio” em que uma sociedade, que já possuía investimento adquirido com ágio, opta por transferir o investimento para outra sociedade via aumento de capital. A sociedade que recebe o investimento com ágio é posteriormente incorporada na sociedade investida, iniciando a amortização fiscal do ágio.

54. O segundo acórdão apontado como paradigma envolve uma estrutura em que a sociedade estrangeira forneceu recursos para uma sociedade

brasileira efetuar a aquisição de outra sociedade brasileira, sendo posteriormente incorporada na sociedade adquirida e aproveitando fiscalmente o ágio. A acusação fiscal é de que a sociedade estrangeira (e não a sociedade brasileira) seria a real adquirente do investimento, por ter sido a sociedade que disponibilizou os recursos.

55. Ora, é por demais evidente, portanto, que o Recurso Especial não pode ser admitido, pois não poderia estar pautado em fundamento de ilegitimidade do ágio (real adquirente do investimento – origem dos recursos), completamente diverso do fundamento analisado pelo acórdão recorrido (utilização de empresas veículo, sem propósito negocial).

Com efeito, assim dispôs o acórdão recorrido:

Por fim, passo à análise do entendimento consolidado na decisão recorrida de que a “TCP 12”, a Portos e Serviços Logísticos Participações Adjacentes SA e a Paranaguá Movimentação de Containers Participações SA foram empresas veículos, de existência efêmera, criadas a fim de originar ágio e torna-lo amortizável.

Do paradigma n. 9101-002.188, extrai-se:

“a fim de melhor entender a "engenharia societária" adotada pelo grupo ACHE para a aquisição da BIOSINTETICA, operação esta que deu origem ao ágio cuja dedutibilidade da despesa de amortização está sendo ora discutida, são transcritos os fatos relevantes em ordem cronológica:

- 28/09/2005 - as empresas ACHE LABORATÓRIOS FARMACÊUTICA S/A e MAGENTA PARTICIPAÇÕES S.A. constituem a empresa DELTA PARTICIPAÇÕES FARMACÊUTICAS S.A., com a subscrição e integralização do capital social no valor de R\$ 100,00 (R\$ 99,00 pela ACHE, e R\$ 1,00 pela MAGENTA);
- 17/10/2005 - as empresas ACHE e MAGENTA adquirem a totalidade das quotas da empresa BIOSINTETICA (ora Recorrente) pelo valor de R\$ 491.200.000,00. Em face dessa aquisição, a ACHE passa a deter o controle societário da BIOSINTETICA, enquanto a MAGENTA apenas 1 (uma) quota dessa empresa;
- 30/11/2005 - a ACHE subscreve e integraliza o aumento de capital da DELTA com a totalidade das quotas que detém da BIOSINTETICA pelo valor de R\$ 491.200.000,00. Nessa operação a ACHE "cobra" da DELTA um ágio sobre as quotas da BIOSINTETICA no valor de R\$ 437.552.361,10;
- 31/03/2006 — a BIOSINTETICA incorpora a DELTA, absorve o ágio "pago" por essa empresa sobre suas próprias quotas, e passa a amortizá-lo para fins tributários;

No Acórdão nº 9101-005.790, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli foi acompanhado pela maioria deste Colegiado para negar a caracterização da divergência em face do paradigma nº 9101-002.188, em razão daquela ocorrência específica estar presente no recorrido, mas não no paradigma:

Nesse caso específico, cumpre observar que a discussão se restringiu a legitimidade ou não de uma holding (empresa-veículo) adquirir o investimento com ágio e, ato seguinte, ser incorporada pela empresa investida, de forma a reunir as condições para a dedução fiscal do ágio que foi por ela pago.

Aos olhos do voto vencedor do acórdão ora recorrido:

O fundamento único, diga-se, utilizado pela D. Auditoria para inquirir de ilegalidade as operações acima, e, consentaneamente, para glosar as despesas deduzidas pela recorrente a título de amortização de ágio, foi o uso de uma "empresa de passagem", de vida curta, para efetuar-se a aquisição do investimento mencionado alhures; ao ver da fiscalização, e da DRJ, a criação da aludida empresa veículo não teria, em si, um fundamento econômico suficiente para justificar os negócios pactuados, tal qual como concebidos, identificando-se, assim, um intuito exclusivamente fiscal.

Venia concedida, na minha opinião e com o devido respeito aos que dela divergem, a criação de uma empresa de passagem para a aquisição, por empresas estrangeiras, de investimento lotado em território nacional está adstrita à liberdade de reorganização empresarial, embasada, inclusive, na garantia constitucional posta no art. 170 da CF88. Dizer-se, neste particular, que determinadas companhias estrangeiras estão obrigadas à efetuar a compra de ativos instalados no Brasil de forma direta e sem interposição de qualquer outra entidade, revela, insisto, na minha visão, pretensão de pautar a estrutura societária e institucional de entes privados.

E da declaração de voto do I. Presidente da Turma a quo, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado extrai-se que:

Com relação ao fundamento principal da autuação, concernente à utilização de empresa veículo como forma de viabilizar a posterior amortização do ágio pago, entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo tributário (maior vantagem tributária, em verdade).

É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda.

Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico.

No presente caso, entendo que a operação se amolda à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe um valor efetivamente pago que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, a adquirente foi absorvida por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.

Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pelo i. relator, o meu entendimento é o de que a utilização da empresa chamada "veículo" para a aquisição do investimento encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontra-se dentro da esfera de liberdade que a empresa tem para conduzir os seus negócios, inclusive de modo a lhe propiciar o menor custo ou a maior vantagem tributária.

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização. (...)

A possibilidade legal de aproveitamento do ágio (uma vez que este tenha ocorrido e sido demonstrado legitimamente) decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do § 2º. Inc II do art. 385 do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

Assim dispõe o art. 386 do RIR/1999: (...)

Analisando o dispositivo acima, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

E, no caso, concreto, a pessoa jurídica que detinha a participação era, indubitavelmente, a empresa holding que foi a responsável pela aquisição da participação societária no Brasil, ainda que os recursos tenham vindo, confessadamente, de empresas situadas no exterior.

Portanto, os reais detentores do investimento no Brasil eram a empresa do grupo TNT situada no exterior, mas ao contrário do entendimento fiscal a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "pessoa jurídica" que detém a participação societária na outra "pessoa jurídica" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

Como se nota, a circunstância fática da TNT-Two (a holding ou empresa veículo) ter efetuado o pagamento do preço do negócio, ou seja, ter sido a adquirente de direito, foi determinante para a decisão do Colegiado em sentido contrário à glosa da dedução do ágio.

Os paradigmas (Acórdãos nºs 9101-002.188 e 9101-002.186), por sua vez, analisaram os requisitos de dedutibilidade do ágio à luz de situação

fática diversa, qual seja, em aquisição de investimento com ágios que foram transferidos para empresas veículos.

Vale dizer, diferentemente daqui, naqueles casos o preço do negócio não foi pago pela empresa veículo que se envolveu no evento de incorporação, mas sim por terceiro.

Tratam-se, portanto, de situações fático-jurídica incomparáveis para a finalidade pretendida pela Recorrente, fato este que impede a caracterização do dissídio, conforme acima apontado.

Por todos estes motivos, entendo deva ser afastado o paradigma 9101-002.188.

Quanto ao segundo paradigma, importa saber se há similitude fática entre uma empresa que repassa recursos para que a empresa-veículo brasileira realize a operação (paradigma), e no caso de uma “empresa-veículo” que absorve o capital de milhares de investidores pulverizados (recorrido). Entendo que não.

Não se pode equiparar a empresa que recebe diretamente os valores de uma terceira empresa com àquela que se capitaliza captando recursos no mercado. Mas ultrapassando-se este ponto, verifica-se que para o julgador a quo, ainda foram importantes características próprias do caso concreto:

Cumprasse, também, que para a aquisição dos 50% das ações societárias do TCP 03, foi necessário um dispêndio econômico/financeiro, como fazem prova: (i) os Demonstrativos de Ágio acostados aos autos (fls. 135/140) que atestam a escrituração do dispêndio; (ii) o contrato de compra e venda do investimento em TCP 03, comprovando que as empresas Paranaguá Participações, Portos e Serviços Participações e a Recorrente, figuraram como compradoras de 50% das ações de TCP 03 (Doc. 03 da Impugnação); e (iii) o Doc. 11 da Impugnação, comprovando que o pagamento pelo investimento foi também efetuado pelas sociedades compradoras, por meio de desembolso de caixa. E isto, ressalve-se, não foi em nenhum momento contraposto tanto pela Fiscalização, quanto pela DRJ.

Por todos estes motivos é que entendo não estarem presentes os requisitos para o processamento do Recurso Especial.

Recurso Especial do Contribuinte - Mérito

No mérito, a questão foi recentemente julgada por esta turma ao proferir o acórdão 9101-005.465, de relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, por unanimidade.

Vale ressaltar, todavia, que anos antes, esta 1ª Turma de julgamento da CSRF, quando proferiu o Acórdão nº 9101-000.445 (paradigma), 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.

Como se observa, trata-se de questão controversa, uma vez que os mesmos fatos foram interpretados de formas distintas em diferentes composições da turma.

Diante de tal cenário, cumpre pontuar as principais questões fáticas relativas ao contrato em questão.

Em 1998, foi firmado com o Governo do Estado do Paraná, por intermédio da Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (“APPA”) (“Poder Concedente”), o “Contrato de Arrendamento” das instalações portuárias localizadas no porto de Paranaguá para a implantação de um terminal de veículos e contêineres pelo prazo de 25 anos, prorrogáveis por mais 25 anos, a critério da APPA.

O direito à exploração das referidas instalações foi posteriormente cedido para a Recorrente, sendo que a previsão de vigência do contrato é até outubro de 2048.

É importante salientar que as atividades portuárias, de porto organizado e operação portuária, são de competência exclusiva da União, que poderá autorizar a exploração de Instalações Portuárias de Pequeno Porte aos Estados ou Municípios, que, por sua vez, poderão, com prévia autorização do órgão competente e mediante licitação, transferir a atividade para a iniciativa privada.

Ao tempo da celebração do contrato de arrendamento, o tema era regido pela Lei n. 8.630/93. Nesse sentido, cabe trazer alguns dispositivos normativos da referida lei que serão importantes no deslinde da questão:

Art. 1º Cabe à União explorar, diretamente ou mediante concessão, o porto organizado.

(...)

§ 2º A concessão do porto organizado será sempre precedida de licitação realizada de acordo com a lei que regulamenta o regime de concessão e permissão de serviços públicos.

Art. 2º A prestação de serviços por operadores portuários e a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação, melhoramento e exploração de instalações portuárias, dentro dos limites da área do porto organizado, serão realizadas nos termos desta lei.

(...)

Art. 4º Fica assegurado ao interessado o direito de construir, reformar, ampliar, melhorar, arrendar e explorar instalação portuária, dependendo:

I - de contrato de arrendamento, celebrado com a União no caso de exploração direta, ou com sua concessionária, sempre através de licitação, quando localizada dentro dos limites da área do porto organizado;

II - de autorização do ministério competente, quando se tratar de terminal de uso privativo, desde que fora da área do porto organizado, ou quando o interessado for titular do domínio útil do terreno, mesmo que situado dentro da área do porto organizado.

(...)

§ 6º Os investimentos realizados pela arrendatária de instalação portuária localizada em terreno da União localizado na área do porto organizado reverterão à União, observado o disposto na lei que regulamenta o regime de concessão e permissão de serviços públicos.

Conforme se observa, a competência de exploração dos portos organizados é da União, sendo aplicável a Lei n. 8.630/93, bem como toda concessão precedida de licitação.

O artigo 4º da Lei n. 8.630/93 se refere ao uso de contrato de arrendamento, celebrado com a União no caso de exploração direta, ou com sua concessionária, sempre através de licitação, quando localizada dentro dos limites da área do porto organizado.

Logo, a terminologia “contrato de arrendamento” decorre da lei que regula o tema.

Cumprir diferenciar em um primeiro momento este “contrato de arrendamento” típico previsto no contexto de concessões de portos organizados do mais usual “contrato de arrendamento mercantil”, previsto na Lei n. 6.099/74.

Trata-se de contrato distinto, por mais que o uso da expressão “arrendamento” possa nos trazer a impressão de uma situação análoga.

Outro ponto importante constante na Lei n. 8.630/93 diz respeito à reversão dos investimentos feitos pela arrendatária ao final da concessão.

Esta é mais uma característica fundamental para diferenciar o “contrato de arrendamento” do “contrato de arrendamento mercantil” e aproximá-lo mais da ideia de concessão de bem público.

Eis aqui o ponto fundamental do presente caso. Ainda que possua o nome de arrendamento, o contrato em tela representa efetivamente uma concessão de serviço público.

Para tanto, vale salientar cabe à “arrendatária”, no caso a Recorrente, a administração e exploração do terminal, assim como a conservação, modernização, aparelhamento e ampliação das instalações a serem exploradas. Ou seja, a Recorrente deveria executar obras de infraestrutura e aparelhamento das instalações.

Além das obrigações assumidas pela TCP em relação à manutenção e melhoria das instalações objeto do contrato firmado com a APPA, ela deveria remunerar esta última na forma prevista da cláusula décima segunda do referido contrato, transcrito a seguir:

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 m2 (cento e vinte mil metros quadrados) da área aterrada (Área 1 e Área 2 - Anexo II do Edital) a ser arrendada, à razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real) por metro quadrado;
 - II - uma parte fixa, a partir da data de conclusão do aterramento, no valor mensal de R\$ 50.640,00 (cinquenta mil, seiscentos e quarenta reais), correspondente à utilização de 101.280 m2 (cento e um mil, duzentos e oitenta metros quadrados) da área a ser arrendada (Área 3 - Anexo II do Edital), à razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real) por metro quadrado;
 - III - uma parte fixa, a 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 m2 (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 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.

Como contrapartida à execução das obras e do pagamento dos valores previstos acima, a TCP ficaria autorizada a explorar as instalações portuárias para execução das atividades de operadora portuária, que contemplaria a movimentação e armazenagem de contêineres e veículos automotivos na área do terminal; e seria remunerada por meio da cobrança das taxas pela prestação de tais serviços aos seus usuários.

Vale notar que o referido contrato também delimitou os preços de referência máximos para os serviços de movimentação de contêineres e veículos, além de determinar o regime de exclusividade à TCP, que seria a única autorizada a explorar a atividade de operadora portuária no “Terminal” do Porto de Paranaguá:

CLÁUSULA NONA DOS PREÇOS MÁXIMOS DE REFERÊNCIA A SEREM PRATICADOS PELA ARRENDATÁRIA:

1. A **ARRENDATÁRIA** deve considerar que, durante o prazo de vigência do presente Contrato de Arrendamento, poderá fixar livremente os preços dos seus serviços, limitados estes, todavia:
 - I - no caso de contêineres, a R\$ 65,00 (sessenta e cinco reais) por contêiner de 20 pés e a R\$ 111,00 (cento e onze reais) por contêiner de 40 pés, movimentados / armazenados no **TERMINAL**;
 - II - no caso de veículos automotivos, a R\$ 13,00 (treze reais) por veículo automotivo movimentado / armazenado no **TERMINAL**.

Diante de tal cenário, são as principais características do contrato que foi firmado entre a TCP e a APPA: (i) trata-se de instrumento firmado entre um particular e um órgão da Administração Pública; (ii) com o objetivo de conceder autorização específica para a exploração da atividade cuja natureza é de serviço público; (iii) em caráter de exclusividade; (iv) com a previsão de obrigações específicas para o particular, como a execução de obras de infraestrutura e melhorias, assim como do pagamento das tarifas estipuladas no contrato pelo uso das instalações; e (v) a previsão de remuneração do particular, prestador dos serviços, através das taxas cobradas diretamente dos usuários dos serviços prestados, sendo que o preço máximo permitido também foi delimitado no contrato pelo órgão concedente.

Tal qual consta no parecer apresentado pelo Professor Eduardo Flores, professor da FEA/USP e membro do CPC e do “Advisory Council” do IFRS, inicialmente a Recorrente não reconhecia adequadamente em sua contabilidade o referido contrato, no entanto, as práticas contábeis foram revistas e desde 2002, a Recorrente passou a registrar a concessão como um ativo intangível, conforme se extrai do parecer:

Entre o período de 1999 a 2001, a TCP tratou o contrato firmado com a APPA, em seus registros contábeis, considerando-se apenas os fluxos financeiros na medida em que eram efetivamente incorridos, de modo que os valores estimados para fazer frente às obrigações contraídas pela TCP não eram registradas.

Desse modo, durante todo o período mencionado acima, a TCP não refletia em suas Demonstrações Financeiras a essência econômica da operação contratada com a APPA e não reconhecia os efeitos patrimoniais decorrentes da operação de maneira prospectiva. Assim, da forma como o contrato estava registrado na contabilidade da Companhia, tanto o seu ativo quanto o seu passivo estavam subavaliados, já que não havia qualquer registro das obrigações assumidas pela TCP em decorrência do contrato de concessão e do direito de explorar as atividades portuárias no terminal.

Foi em 2002 que a Companhia revisou as práticas contábeis até então adotadas e reconheceu a necessidade de se proceder com o ajustamento do seu modelo contábil para refletir o seu modelo comercial, fato que resultou na alteração do critério utilizado para registrar os efeitos decorrentes do contrato firmado com a APPA, assim como o ajuste dos períodos anteriores.

A partir de então, a TCP passou a registrar o ativo intangível correspondente à autorização concedida para prestar os serviços de operadora portuária, em contrapartida ao passivo decorrente das obrigações assumidas no referido contrato, de executar as obras de infraestrutura e melhoria e efetuar os pagamentos pela utilização das áreas concedidas, assim como a variação monetária sobre o saldo devedor no passivo, com a contrapartida registrada no resultado, a título de uma despesa. Registra-se que os valores referentes a tais passivos foram calculados com base no montante mínimo necessário à manutenção do Contrato de Concessão e deveriam ser atualizados pelo IGPM, conforme determina a cláusula Décima Quarta do contrato. Isto porque, o não atendimento desse mínimo operacional implicaria rescisão

automática do Contrato, conforme previsto no item 4 da cláusula Décima Primeira do instrumento.

Assim, em síntese, a partir dessa alteração, a TCP passou a registrar o Contrato como sendo de “concessão de serviço público” (e não mais de um simples arrendamento), registrando como passivo, a título de provisão, os valores correspondentes às obrigações que deveriam cumprir para fazer frente ao contrato, com a contrapartida correspondente registrada no ativo intangível.

Todavia, as despesas correspondentes à variação monetária do saldo devedor registrado no passivo, assim como as despesas de amortização do ativo intangível foram glosadas, ao fundamento de que o contrato analisado não se amolda à definição de um “Contrato de Concessão”. Assim, para o Fisco Federal o correto seria apenas reconhecer (i) como despesa, os gastos quando efetivamente despendidos (ou à medida em que o forem); e (ii) como ativo intangível, os valores desembolsados na realização dos investimentos previstos no contrato.

Assim, a contabilização que vem sendo praticada desde 2002 é o registro de um ativo intangível decorrente da concessão para prestar os serviços de operadora portuária, em contrapartida a um passivo decorrente das obrigações assumidas no referido contrato, de executar as obras de infraestrutura e melhoria e efetuar os pagamentos pela utilização das áreas concedidas, assim como a variação monetária sobre o saldo devedor no passivo, com a contrapartida registrada no resultado, a título de uma despesa.

A conclusão de que tal registro contábil está correto está exposta no parecer do Professor Eduardo Flores, que assim afirmou:

A Interpretação Técnica ICPC 01 (R1), correlacionada à norma internacional de contabilidade (IFRIC 12), expedida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata dos Contratos de Concessão, alcança as entidades privadas concessionárias de serviços públicos (item 4), nos casos em que (i) o concedente controle ou regulamente quais serviços o concessionário deve prestar com a infraestrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço; e (ii) o concedente controle – por meio de titularidade, usufruto ou de outra forma – qualquer participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo da concessão (item 5), o que é o caso da Consulente.

Ademais, destaca-se que o “Pronunciamento Técnico CPC 06 – Arrendamentos”, que trata do tratamento contábil dos contratos de arrendamento, somente será aplicado quando a infraestrutura, objeto do contrato de concessão for passível de mais de um uso pelo concessionário e esse uso alternativo fosse (i) fisicamente separável ou (ii) permitisse a execução de atividades não reguladas. Nesse caso, o CPC 06 deveria ser aplicado à parcela do contrato considerada não regulada.

No que se refere ao Ativo Intangível, destaca-se que ele não é incompatível com a aplicação da ICPC 01 (R1), que trata dos Contratos de Concessão. A sua aplicação será em relação ao direito da concessionária de receber a remuneração pela prestação dos serviços

autorizados ao público em geral, sendo que o “Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível” será aplicado em relação aos critérios de reconhecimento e mensuração do ativo. Uma vez definido, de acordo com as diretrizes da ICPC 01 (R1), que o ativo decorrente do contrato de concessão atende os critérios de reconhecimento do ativo intangível, ele será reconhecido e mensurado nos termos do CPC 04 (R1).

Dito isso, verifica-se que os termos do contrato celebrado pelo Terminal de Contêineres de Paranaguá S.A. (“TCP”) para a administração e operação das Instalações Portuárias localizadas no Porto de Paranaguá destacam-se pelas seguintes características: (i) contrato celebrado com um órgão da Administração Pública; (ii) visando a autorização específica concedida à TCP para a exploração da atividade cuja natureza é de serviço público; (iii) em caráter de exclusividade; (iii) com a previsão de obrigações específicas para a TCP, como a execução de obras de infraestrutura e melhorias, assim como do pagamento das tarifas estipuladas no contrato pelo uso das instalações; e (v) a previsão de remuneração da TCP pelos serviços prestados ao público, através das taxas cobradas diretamente dos seus usuários, sendo que o preço máximo permitido também foi delimitado no contrato pelo órgão concedente.

Feitas essas considerações, os termos do referido contrato firmado com a APPA estão sujeitos ao âmbito de aplicação do da ICPC 01 (R1), que trata das políticas contábeis aplicadas aos Contratos de Concessão.

Eis adicionalmente um ponto de fulcral relevância para o correto entendimento contábil da situação exposta pela Consulente, pois ainda que se tenha na forma jurídica do contrato 020-1998 a expressão “Contrato de Arrendamento”, sob o prisma econômico e, por conseguinte, contábil, trata-se em essência negocial de um contrato de concessão exatamente nos termos apregoados pela ICPC 01.

Para além do presente contexto é digno rememorar que desde a adoção das normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS), por meio da publicação da Lei 11.638 em 2007, a Contabilidade tem se defrontado com uma série de situações nas quais o pressuposto jurídico da forma contratual não coincide com a natureza econômica da essência negocial.

Situações desse em que a forma jurídica não condiz com a essência econômica são solucionadas contabilmente por meio do instituto da Representação Fidedigna, devidamente prevista no pronunciamento contábil CPC 00, a qual revela que para fins contábeis deve-se buscar a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica em situações nas quais haja descompassos.

Cumpre mencionar que o tratamento contábil adotado pela Consulente se encontra subsidiado, inclusive, pelas normas contábeis que precediam as normas internacionais adotadas por força da Lei 11.638, pois o registro de provisionamentos se encontra no ordenamento contábil antes da adoção das IFRS. Portanto, o tratamento contábil empregado pela Consulente está correto antes e depois da adoção das normas internacionais de contabilidade.

Outrossim, é possível estabelecer que o tratamento contábil adotado pela Consulente acerca do registro da provisão deveria ter sido implementado desde o momento em que a entidade se tornou parte do contrato de concessão sob comento.

(...)

No âmbito de aplicação da ICPC 01 (R1), conforme resposta ao quesito anterior, e elucidado pela Orientação OCPC 05 (item 17), a concessionária, nos casos em que é remunerada pelos usuários dos serviços públicos, em decorrência da obtenção do direito (autorização) de cobrá-los a um determinado preço e período pactuado com o poder concedente, deverá reconhecer o valor a ser despendido na aquisição desse direito no ativo intangível no momento da assinatura do contrato, mensurado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), independentemente do momento em que será realizado o pagamento do respectivo valor.

Ainda, com relação às obrigações assumidas pela concessionária para cumprimento do contrato de concessão, seja para manter a infraestrutura com um nível específico de operacionalidade ou para recuperá-la antes de devolvê-la nas condições especificadas pelo poder concedente, a referida norma contábil dispõe que deverá ser reconhecido o passivo correspondente, mensurado segundo os critérios estabelecidos no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Referida compreensão não se encontra dissociada do ordenamento normativo atual à medida que a Estrutura Conceitual¹ define o subgrupo contábil passivo como sendo “uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados” (item 4.26).

Por sua vez, o CPC 25 determina que o passivo será registrado “pela melhor estimativa do gasto necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço do final do período.” O concessionário deve descontar a provisão ao seu valor presente, ao final de cada um dos exercícios, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25.

Dessa forma, nos termos do Parecer, a norma contábil que deve ser seguida para registro contábil do contrato de arrendamento portuário é Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) - Contratos de Concessão, e não o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Arrendamentos.

Mais uma vez, torna-se relevante para determinar qual é a norma aplicável verificar o alcance das normas contábeis aqui referidas, isto é, a ICPC 01 e o CPC 06.

O alcance da ICPC 01 está disposto na própria norma da seguinte forma:

4. Esta Interpretação orienta os concessionários sobre a forma de contabilização de concessões de serviços públicos a entidades privadas.
5. Esta Interpretação é aplicável a concessões de serviços públicos a entidades privadas caso:

(a) o concedente controle ou regulamente quais serviços o concessionário deve prestar com a infraestrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço; e

(b) o concedente controle – por meio de titularidade, usufruto ou de outra forma – qualquer participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo da concessão.

6. A infraestrutura utilizada na concessão de serviços públicos a entidades privadas durante toda a sua vida útil (toda a vida do ativo) está dentro do alcance desta Interpretação se atendidas as condições descritas no item 5(a). Os itens GA1 a GA8 orientam sobre como determinar se e até que ponto as concessões de serviços públicos a entidades privadas estão dentro do alcance desta Interpretação.

7. Esta Interpretação aplica-se:

(a) à infraestrutura construída ou adquirida junto a terceiros pelo concessionário para cumprir o contrato de prestação de serviços; e

(b) à infraestrutura já existente, que o concedente repassa durante o prazo contratual ao concessionário para efeitos do contrato de prestação de serviços.

Desse modo, a ICPC 01 é a norma que trata da contabilização de concessões de serviços públicos, sendo que o poder concedente no caso concreto terá participação residual na infraestrutura ao final da concessão.

Também destaque-se que tal qual a ICPC 01 estabelece, há uma infraestrutura existente, que o poder concedente repassou durante o prazo contratual ao concessionário para que este preste serviços aos usuários.

Com relação ao CPC 06, cumpre destacar o trecho que diz respeito ao alcance. Para tanto, trago aqui trecho do alcance da redação original do CPC 06 (R1), que teve vigência até 31/12/2018, abrangência nos períodos objeto do presente lançamento tributário:

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de todas as operações de arrendamento mercantil (leasing) que não sejam:

(a) arrendamentos mercantis para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e

(b) acordos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, registros de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (copyrights).

(...)

3. Este Pronunciamento aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. Este Pronunciamento não se aplica a acordos que sejam contratos de serviço que não transfiram o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra.

Nota-se que a referida norma se referia expressamente à figura do arrendamento mercantil ou leasing, sendo que a característica fundamental deste instituto partia da premissa de

transferência do direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores.

Dizia ainda a norma que o CPC 06 (R1) não se aplicava a acordos que sejam contratos de serviço que não transfiram o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra.

Assim, a meu ver, a norma contábil a ser aplicável é a ICPC 01, visto que se trata substancialmente de contrato de concessão, ainda que haja a expressão “arrendamento” no contrato objeto do presente processo administrativo.

Estabelecida essa premissa, a ICPC 01 determina como se contabiliza uma concessão a depender de como é a forma de remuneração do concessionário, nos seguintes termos:

15. Se o concessionário presta serviços de construção ou de melhoria, a remuneração recebida ou a receber pelo concessionário deve ser registrada de acordo com o CPC 47. Essa remuneração pode corresponder a direitos sobre: (Alterado pela Revisão CPC 12)

(a) um ativo financeiro; ou

(b) um ativo intangível.

16. O concessionário deve reconhecer um ativo financeiro à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente pelos serviços de construção; o concedente tem pouca ou nenhuma opção para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é executável por lei. O concessionário tem o direito incondicional de receber caixa se o concedente garantir em contrato o pagamento (a) de valores preestabelecidos ou determináveis ou (b) insuficiência, se houver, dos valores recebidos dos usuários dos serviços públicos com relação aos valores preestabelecidos ou determináveis, mesmo se o pagamento estiver condicionado à garantia pelo concessionário de que a infraestrutura atende a requisitos específicos de qualidade ou eficiência.

17. O concessionário deve reconhecer um ativo intangível à medida em 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 concessionário 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 de acordo com o CPC 47.

Assim, o concessionário reconhecerá um ativo financeiro (contas a receber) quando tem o direito de receber recursos financeiros do poder concedente.

Por outro lado, o concessionário reconhecerá um ativo intangível quando recebe uma autorização de cobrar os usuários dos serviços públicos.

No caso concreto, na cláusula décima segunda, consta que a TCP remuneraria a APPA para que possa exercer a concessão, sendo que parte da remuneração é fixa e parte variável.

Ou seja, a TCP, enquanto concessionária, não recebe nenhum montante do poder concedente, ao contrário está obrigada a pagar uma remuneração ao poder concedente.

Dessa forma, no caso em tela, nos termos da ICPC 01, a Recorrente deve registrar um ativo intangível decorrente do contrato de concessão.

Considerando que nem todas as parcelas da concessão foram efetivamente pagas no momento de outorga da concessão (por expressa disposição contratual inclusive), parte do ativo intangível será registrado em contrapartida a um passivo com APPA, que será pago ao longo dos anos da concessão. No que tange à parte que já foi efetivamente paga a APPA, o registro do Ativo Intangível se deu contra a conta de Disponibilidades (Caixa e Bancos).

Tendo em vista o valor do dinheiro no tempo, as parcelas a serem pagas no futuro à APPA são registradas no passivo a valor presente, sendo apropriados juros a pagar ao longo do tempo (com contrapartida na conta de despesas financeiras no resultado).

Mais uma vez, me recorro ao parecer do Professor Eduardo Flores que tratou especificamente da adequada contabilização do ativo e do passivo do Ativo Intangível da concessão:

(iii) Considerando-se as disposições da OCPC 05, é possível afirmar que o contrato sob análise é um contrato cujo direito à concessão e a obrigação pelos pagamentos desse direito surgem simultaneamente no ato da assinatura do contrato (diferentemente dos contratos executórios)? Com base nessa premissa, o reconhecimento do valor total deveria ser contabilizado no momento da assinatura do contrato, ainda que não tenha ocorrido o desembolso total desse valor no momento da assinatura?

Resposta: É correto, considerando que (i) o ativo será reconhecido no exercício em que a entidade controlar o direito relacionado ao potencial de produzir benefícios econômicos e (ii) o passivo será registrado no período em que se verificar a obrigação presente de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados, mesmo que não tenha ocorrido o desembolso total do valor na data da assinatura. Em um viés mais conceitualista, o reconhecimento de ativos e passivos, no início do contrato, é mera consequência da aplicação do regime da competência.

Outrossim, os itens de 10 a 15 da OCPC 05 indicam de forma clara que a essência econômica de uma transação de arrendamento não se confunde com a natureza econômica de uma operação de concessão, pois enquanto na primeira modalidade não necessariamente o ativo voltará para o arrendador, no segundo caso, isto é, na concessão, o ativo necessariamente será revertido para o poder concedente.

As menções acima são relevantes, inclusive, para que se compreenda o porquê no âmbito da ICPC 01, norma contábil voltada ao registro de contratos com essência econômica de concessões, não se tem permite o registro de ativos imobilizados pela concessionária à medida que tais ativos são de fato do poder concedente.

Convém mencionar que o item 12 da OCPC 05 aborda os casos denominados de concessões onerosas, modalidade contratual na qual há um ou vários pagamentos por parte do concessionário em decorrência do recebimento do direito de outorga.

Confira-se abaixo o que dispõe o item 12 da OCPC 052.

“12. O direito de outorga é aquele decorrente de processos licitatórios onde o concessionário entrega, ou promete entregar, recursos econômicos em troca do direito de explorar o objeto de concessão ao longo do prazo previsto no contrato. Nos casos em que o preço da delegação dos serviços públicos (outorga) é pago no início da concessão de uma única vez ou em pagamentos por prazo menor que o prazo da própria concessão, o seu registro no início da concessão ou proporcionalmente ao valor adiantado (caso seja um contrato de execução), respectivamente, é inevitável. A questão de dúvida surge nas situações em que o pagamento do direito de outorga ocorre por valores predeterminados ao longo da concessão, durante a performance do contrato. Nesse caso há duas linhas de entendimento e ambas são praticadas hoje pelas concessionárias brasileiras:

- (a) a que entende que o contrato é de execução; e
- (b) a que entende que o direito e a correspondente obrigação nascem para o concessionário simultaneamente quando da assinatura do contrato de concessão.”.

Conforme mencionado no item 12 da OCPC 05, os contratos de concessão nos quais há pagamentos pelo direito de outorgar ensejam duas linhas de interpretações, sendo: “(a) a que entende que o contrato é de execução; e (b) a que entende que o direito e a correspondente obrigação nascem para o concessionário simultaneamente quando da assinatura do contrato de concessão.”.

A corrente (a) – contrato de execução - indica que os ativos e passivos da concessão podem ser registrados pelo concessionário à medida que forem sendo incorridos, não cabendo registro contábil no momento inicial da assinatura do contrato, conforme indica o item 13 da OCPC 05.

“13. Na linha de entendimento de que o contrato é de execução, os argumentos são relacionados com o fato de que nem o poder concedente e nem o concessionário, no início da concessão, cumpriram com suas obrigações ou ambos cumpriram com suas obrigações parcialmente na mesma extensão. A disponibilização da infraestrutura pelo poder concedente se dá progressivamente à medida que as condições contratuais vão sendo cumpridas pelo concessionário. O operador deve cumprir as regras do contrato e o poder concedente possui o direito de cancelar o contrato, indenizando o operador pelos investimentos realizados e ainda não amortizados ou depreciados. Por isso

se após analisados os fatos e circunstâncias específicos do contrato se considera que a infraestrutura é disponibilizada gradualmente ao longo do contrato, à medida que o operador satisfaça as condições contratuais e à medida que o poder concedente mantenha a concessão. Nesse caso, o aspecto que contraria o enfoque de reconhecimento da outorga no início do contrato é a falta de caracterização de um ativo e de um passivo executáveis na data do balanço. Finalmente, a inexistência de penalidade contratual (ou existência de penalidade irrisória) para a descontinuidade contratual provocada pelo concessionário ou a previsão de indenização ao concessionário pelos investimentos não amortizados, em evento de descontinuidade contratual, é um indicador de que o contrato seria de natureza executória (contrato a executar), não passível de registro contábil no momento da sua assinatura.”.

Exemplo: suponha-se que a Cia. Alfa sagrou-se vencedora de um ato licitatório e irá operar uma concessão de portos por 15 anos, com a obrigação de realizar pagamentos ao poder concedente em 3 parcelas vincendas a cada 5 anos, respectivamente na ordem de R\$ 50 milhões cada.

A corrente do contrato de execução entende que em t_0 - ano do recebimento do direito de outorga e ato da assinatura do contrato - não seria necessário o registro de ativos ou passivos relacionados à concessão porque ambos são elementos que decorrem da execução do contrato. Portanto, os registros se dariam com o passar do tempo e na fração decorrida. Conjugando-se o exemplo acima, tem-se que ao término do quinto ano, por exemplo, Alfa teria um passivo registrado na ordem de R\$ 50 milhões.

No tocante a corrente (b) - a que entende que o direito e a correspondente obrigação nascem para o concessionário simultaneamente quando da assinatura do contrato de concessão – entende-se que o registro contábil deve nascer em t_0 , isto é, tomando-se o mesmo exemplo anteriormente mencionado, na data da assinatura do contrato Alfa faria jus ao registro contábil de um ativo intangível em contrapartida a um passivo, ambos no valor nominal de R\$ 150 milhões, suscetíveis de serem atualizados pelos termos contratuais - isto é o que prevê o item 14 da OCPC 05, confira-se a seguir.

“14. Por outro lado, na linha de entendimento de que o direito de outorga e a correspondente obrigação nascem na assinatura do contrato, a concessão representa um negócio de longo prazo, que passa por processo licitatório, envolve projetos de financiamento, garantias e definição de tarifa, portanto, fatores que indicam um contrato de longa duração em que as partes demonstram intenção e condição de executá-lo integralmente. Assim sendo, é considerado que os fatos e as circunstâncias indicam que não se trata de um

contrato de execução, mas a aquisição de um direito de exploração, a aquisição de uma licença para operar por prazo determinado, haja vista entender-se que o poder concedente performou sua parte no contrato ao dar o acesso e o direito à exploração do objeto da concessão, enquanto o concessionário não performou a sua parte, que é representada em muitos casos pela obrigação de: (a) efetuar pagamentos em caixa ao poder concedente e/ou (b) construção de melhorias e expansões da infraestrutura.”.

Ambas as correntes se encontram na ótica da OCPC 05 à medida que o item 15 dita o seguinte:

"15. Ao adotar um dos procedimentos previstos no item anterior, devem ser considerados todos os aspectos e circunstâncias inerentes ao contrato de concessão de forma que as demonstrações contábeis retratem a essência econômica da transação que se pretende representar.”.

Contudo, o entendimento que melhor endereça a completude dos direitos e obrigações envolvidos em uma concessão é o expresso na alternativa (b) - a que entende que o direito e a correspondente obrigação nascem para o concessionário simultaneamente quando da assinatura do contrato de concessão, pois desde o começo da concessão o usuário da informação contábil já consegue vislumbrar com clareza a extensão dos direitos decorrentes da outorga recebida vis-à-vis as obrigações assumidas. Nesse contexto, o tratamento contábil adotado pela Consulente segue o previsto no item 15 da OCPC 05, bem como é amplamente suportado pelo conceito da representação fidedigna previsto no CPC 00.

Estou de pleno acordo com o posicionamento evidenciado pelo Professor Eduardo Flores, uma vez a contabilização que representa de forma mais fidedigna o modelo de negócio e as transações econômicas realizadas é o registro do Ativo Intangível e do Passivo a Pagar relativo ao montante a ser pago por conta da conferência do direito de concessão.

A contabilização do passivo a valor presente é uma decorrência lógica das finanças e da Contabilidade, de forma que também consta claro no parecer do Professor Eduardo Flores que este registro é o mais adequado para demonstrar as transações, assim como consta que qualquer que fosse a contabilização as diferenças no resultado do exercício seriam apenas temporais.

Ainda como forma de reafirmar a sua posição, a Recorrente apresentou outro parecer, desta vez de autoria do Professor Pablo Renteria, ex-diretor da CVM.

É interessante notar que no referido parecer, o Professor Pablo Renteria traz manifestação da CVM em caso análogo demonstrando que a contabilização feita pela Recorrente é razoável e representa fidedignamente as operações da concessionária de serviço público.

Nessa linha, cito trecho do parecer do Professor Pablo Renteria:

18. Em duas oportunidades, a CVM se debruçou sobre o método a ser observado na contabilização de contratos de arrendamento destinados a operacionalizar a prestação de serviços públicos, com características

semelhantes ao Contrato de Arrendamento, ora em exame. Em ambas as ocasiões, a companhia envolvida era a Santos Brasil Participações S.A. e o Colegiado, invariavelmente, manifestou o entendimento de que a entidade deveria reconhecer, no seu passivo, o conjunto de obrigações líquidas assumidas no contrato, por ser este, em sua essência, um contrato de concessão (“Precedente Santos Brasil”).

19. Em 19 de setembro de 1997, a Santos Brasil Participações S.A. apresentou o lance vencedor de licitação para a concessão da exploração econômica de terminal de contêineres situado no Porto de Santos, assumindo obrigações pecuniárias perante o poder concedente, consubstanciadas em diferentes instrumentos contratuais.

20. Além da obrigação de pagar uma quantia fixa logo após a realização do leilão, a concessionária também se obrigou a celebrar contrato de compra e venda para a aquisição de equipamentos necessários à exploração portuária, bem como contrato de arrendamento para o acesso às instalações do porto. Ajustou-se, no primeiro instrumento contratual, obrigação de pagamento à vista, e, no segundo, desembolsos mensais e trimestrais em favor do poder concedente pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos.

21. Inicialmente, a concessionária evidenciou todas essas transações no ativo do balanço patrimonial integrante das demonstrações financeiras referentes ao exercício social de 1997.²¹ Em contrapartida, registrou financiamento no passivo exigível a longo prazo, correspondente ao valor presente das quantias mensais e trimestrais vincendas.

22. No entanto, ao elaborar as demonstrações financeiras do exercício social subsequente, findo em 1998, decidiu a administração da concessionária revisar a contabilização do contrato de arrendamento, optando por estornar o valor correspondente às parcelas devidas das contas do ativo e passivo do balanço patrimonial.

23. Em sua atividade de supervisão, a SEP resolveu instaurar o Processo Administrativo n. RJ1999/1928, com o propósito de examinar a regularidade da mudança contábil acima descrita. Ao final da apuração, a área técnica discordou da nova prática contábil e determinou que a concessionária republicasse as suas demonstrações financeiras, de modo que voltasse a reconhecer no passivo exigível, com a contrapartida no ativo, os desembolsos periódicos previstos no contrato de arrendamento em favor do poder concedente.

24. Diante desse entendimento, a concessionária interpôs recurso ao Colegiado da CVM, alegando que os valores do arrendamento somente poderiam ser contabilizados em duas hipóteses: (i) se tivessem sido pagos antecipadamente em dinheiro, o que não era o caso; ou (ii) se representassem a assunção de dívida, o que não também era o caso, já que os pagamentos periódicos consubstanciavam espécie de aluguel.

25. O Colegiado da autarquia, em reunião realizada em 25 de fevereiro de 2000, não fez reparos à posição da SEP, mas decidiu que as correções determinadas fossem introduzidas somente no exercício subsequente,

sem a obrigação de republicação das demonstrações financeiras vigentes, tendo em vista a circunstância atenuante de não existir orientação normativa sobre o tema à época.

26. Insurgindo-se contra essa decisão, a Santos Brasil Participações S.A. apresentou pedido de reconsideração, mas, em nova reunião, realizada em 9 de junho de 2000, o Colegiado manteve o seu entendimento quanto ao tratamento contábil do contrato de arrendamento. Nada obstante, em razão da mencionada ausência de orientação normativa, deliberou suspender, excepcionalmente, os efeitos de sua decisão, determinando que a concessionária reavaliasse a elaboração das demonstrações financeiras quando fosse editada regulamentação específica sobre o assunto.

27. A discussão sobre o tratamento contábil do contrato de arrendamento para o acesso às instalações do Porto de Santos apenas foi retomada em 2017, de forma incidental em consulta formulada pela concessionária à CVM a respeito de determinadas consequências contábeis decorrentes da prorrogação da vigência da concessão portuária.

28. Na ocasião, as áreas técnicas e o Colegiado reapreciaram a controvérsia à luz de regime contábil muito distinto do anterior, vez que já se encontrava consolidado o processo de convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade.

29. Ao analisar novamente o registro contábil do contrato de arrendamento, a SEP entendeu que a concessionária deveria evidenciar de forma uniforme todas as transações financeiras relacionadas ao direito de exploração do terminal portuário, contabilizando-as no ativo intangível do balanço patrimonial, nos termos do Pronunciamento Técnico 04 (R1) – Ativo Intangível (“CPC 04”).

30. Instada a se manifestar, a SNC acompanhou a posição da SEP. Além disso, consignou que o contrato de arrendamento outorgava à concessionária somente o acesso às instalações de infraestrutura portuária, mas não o controle sobre o direito de uso do terminal, que permaneceria com o poder concedente, vez que a empresa não podia dar-lhe destinação diferente daquela estipulada no edital da licitação.

31. Desse modo, entendeu a SNC que a transação não constituía, em essência, uma operação de arrendamento mercantil, cuidando-se, em realidade, de concessão pública, que como tal se encontrava fora do âmbito de aplicação do então vigente Pronunciamento Técnico 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil (“CPC 06”).

32. Contra o entendimento das áreas técnicas, a Santos Brasil Participações S.A. interpôs recurso ao Colegiado da CVM, alegando, em síntese, que o contrato de arrendamento deveria observar os termos do CPC 06 então vigente, o qual dispõe que as prestações pecuniárias assumidas pelo arrendatário não devem ser registradas no balanço patrimonial, mas reconhecidas como despesa periódica a ser apropriada no resultado. A concessionária também argumentou que o contrato de arrendamento não previa o pagamento das prestações vincendas em caso

de rescisão, de sorte que seria incerto o desembolso futuro desses valores, impedindo o seu registro no passivo.

33. Em reunião realizada em 6 de fevereiro de 2018, o Colegiado da CVM decidiu pelo não provimento do recurso interposto pela concessionária, com a consequente manutenção da posição manifestada pelas áreas técnicas. No entendimento da instância máxima da autarquia, os diferentes instrumentos jurídicos celebrados pela concessionária seriam partes indissociáveis de um fenômeno econômico unitário, consistente na aquisição onerosa do direito de exploração do terminal de contêineres situado no Porto de Santos.

34. Desse modo, concluiu que todos os fluxos financeiros previstos em tais contratos em benefício do poder concedente deveriam receber tratamento contábil uniforme, sendo reconhecidos no passivo exigível. A seu turno, os diferentes direitos concedidos pelo poder concedente seriam, sem exceção, registrados no ativo intangível da concessionária, nos termos do CPC 04.

35. Prevaleceu, portanto, o entendimento de que os desembolsos periódicos estipulados no contrato de arrendamento, quando avaliados à luz de sua essência econômica, representariam a parcela financiada do preço devido ao poder concedente em contrapartida à aquisição do direito de exploração do terminal portuário, de modo que o registro contábil do instrumento deveria observar o CPC 04, e não o então vigente CPC 06.

De maneira cristalina, o Professor Pablo Renteria descreve o caso da “Santos Brasil” que foi analisado pela CVM. No caso em tela, a “Santos Brasil” contabilizou de forma diversa da forma feita pela Recorrente e a CVM, em diferentes análises (SEP, SNC, Colegiado), manifestou o entendimento de que a referida empresa deveria ter contabilizado o Ativo Intangível da concessão e o passivo a pagar ao poder concedente, tal qual feito pela TCP.

Ora, essa manifestação da CVM indica que o posicionamento contábil da TCP está correto. Tanto é assim que a Santos Brasil foi obrigada a republicar as suas demonstrações financeiras.

Nas análises da CVM, foi mencionado de forma expressa pela não aplicação do CPC 06 (R1), sendo que tal qual no caso da Recorrente, havia também havia um contrato de arrendamento portuário e remuneração fixa e variável a ser paga pela Santos Brasil para o poder concedente.

Em relação ao acórdão 9101-005.465, de relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, julgado por esta turma em maio de 2021, é importante destacar que o ano-calendário daquele acórdão é 2002, ao passo que no presente caso estão sendo analisados os anos de 2012, 2013 e 2014, isto é, um cenário fático a partir de dez anos depois.

Vale destacar que entre o ano-calendário 2002 e o ano de 2012, houve significativas alterações nas normas contábeis, de forma que não me parece adequado aplicar as mesmas consequências a um cenário normativo tão distinto.

Destaque-se ainda que além da norma contábil trazer disposições específicas para a concessão de serviços públicos, o artigo 58 da Lei n. 4.506/64, referendada no artigo 325, I, do

RIR/99, estabelece que poderão ser amortizados o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada. Transcrevo aqui o artigo 325, I, do RIR/99:

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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

Dessa forma, há autorização legislativa para que o contribuinte faça a amortização do direito no prazo do contrato de concessão. Não resta dúvidas de que a concessão portuária representa um direito, de modo que há autorização legal explícita para embasar o procedimento praticado pelo contribuinte.

Considerando que no presente caso estão sendo analisados os anos de 2012, 2013 e 2014, há tanto embasamento contábil quanto embasamento tributário para a posição adotada pela ora Recorrente.

A Recorrente juntou ainda parecer do Professor Sérgio André Rocha, sendo que alguns pontos do referido parecer merecem ser destacados.

Em primeiro lugar, no referido parecer a natureza jurídica do contrato de arrendamento é definida como uma contrato de concessão de serviço público, ainda que possua essa denominação de “arrendamento” e possa causar alguma confusão terminológica, conforme pode ser observado abaixo:

1. Qual é a natureza jurídica do Contrato de Arrendamento nº 020/1998?

Considerando os termos do Contrato, assim como as disposições previstas nas Leis nº 8.987/1995, nº 8.630/1993 e nº 12.815/2013, está claro que o Contrato de Arrendamento nº 020/1998 é um contrato de concessão de serviço público precedido de obra pública, por meio do qual o concessionário adquiriu o direito de explorar economicamente terminal portuário. Consequentemente, o mesmo resultou na aquisição de um ativo intangível pelo concessionário, correspondente ao direito de exploração que lhe foi transferido pelo poder concedente.

2. O Contrato de Arrendamento nº 020/1998 se confunde com um contrato de arrendamento operacional?

De modo algum. Vimos que o arrendamento, no contexto das parcerias da Administração Pública, é um termo definido em lei. Trata-se de um contrato típico de concessão que não guarda nenhuma relação ou conexão com o contrato de locação de bens ou o arrendamento operacional, expressão contábil que se refere a situações onde a entidade não tem controle e exposição a todos os riscos a que o ativo está exposto.

A partir da conclusão de que juridicamente se trata de contrato de concessão de serviço público, Sérgio André Rocha aborda a pertinência da contabilização efetuada pela Recorrente dada a natureza jurídica do contrato, conforme trecho abaixo:

3. A natureza jurídica do Contrato de Arrendamento nº 020/1998 é a mesma dada pela contabilidade?

A análise de todas publicações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis aplicáveis neste caso evidencia a congruência entre a qualificação, jurídica e contábil, do Contrato de Arrendamento nº 020/1998. Também da perspectiva contábil estamos diante de um contrato de concessão, que leva ao reconhecimento de um ativo intangível mensurado por seu custo de aquisição, e que será passível de amortização por seu prazo de duração.

Por fim, a questão do tratamento tributário (com a expressa citação do artigo 325 do RIR/99) também é trazida no parecer do Professor Sérgio André Rocha, no sentido que há norma jurídica de cunho tributário autorizando a dedutibilidade da amortização dos gastos efetuados pela contribuinte, como se observa abaixo:

4. Qual o tratamento fiscal aplicável ao Contrato de Arrendamento nº 020/1998?

Considerando a natureza, jurídica e contábil do Contrato de Arrendamento nº 020/1998, não se pode cogitar da dedução dos pagamentos realizados como despesas operacionais – conforme vedado pelo artigo 301 do RIR/1999 –, devendo ser constituído ativo, que será passível de amortização pelo prazo do contrato, conforme previsto nos artigos 325 a 327 do RIR/1999. O valor do ativo será equivalente ao seu custo de aquisição, definido pelo montante devido pelo mesmo, independentemente do momento em que ocorre a sua liquidação em caixa. Portanto, correto está o procedimento adotado pelo TCP.

Diante de todo este cenário, me parece adequada a contabilização efetuada pela Recorrente para fins de representar fidedignamente o modelo de negócios e as transações econômicas efetuadas. Tal contabilização se encontra fundamentada nas normas contábeis, sobretudo na ICPC 01, bem como na inaplicação do CPC 06 (R1).

E ainda o caso julgado na CVM relativo a Santos Brasil demonstra que é o posicionamento da Recorrente está de acordo com a Superintendência de Normas Contábeis (SNC) e do Colegiado da CVM.

Ante todo o exposto, CONHEÇO do Recurso do Contribuinte para DAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do i. relator, houve por bem a maioria do colegiado em negar provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se o posicionamento adotado pelo colegiado ao exame do mesmo caso concreto, relativo ao ano-calendário 2002, quando proferiu o Acórdão nº 9101-005.465 do qual fui relator.

Como fui designado para redigir o voto vencedor e tendo em vista que os fundamentos adotados pela maioria do colegiado são os mesmos externados no Acórdão nº 9101-005.465, transcrevo as razões nele alinhadas como razões de decidir do presente processo, *verbis*:

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.³

[...]

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.

³ A atuação fiscal refere-se à glosa de prejuízos referentes ao período de 01/06/2002 a 31/12/2002.

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 fomia 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, ousou 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, ARRENDATA as Instalações Portuárias localizadas no Porto de Paranaguá, para a implantação de um Terminal de Veículos e Contêineres, 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 ARRENDATÁRIA **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/cm², 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 portêinenes, 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 infraestrutura 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 m² (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 m² (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 m² (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” ⁴, 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

⁴ 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.

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. ”

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”ênfatiza 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.

Cumpre 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:

[...] ⁵

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

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

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

⁵ Transcrição omitida por já ter sido citada anteriormente neste voto.

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 institucionais⁶:

Mandato Legal

Desenvolvimento do mercado

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

⁶ Vide: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/competencia>

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,¹⁶ 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 (...)”.¹⁷ 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 abstinhasse 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 refoja 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 abstinisse 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.

Em complemento às razões acima, observo que o d. relator adotou em seu voto as premissas e conclusões dos d. pareceres contábeis e jurídicos trazidos aos autos pela recorrente. Ressalta que houve uma evolução da legislação que regula a contabilidade no país com a adoção do padrão internacional de contabilidade, de sorte que “não seria adequado aplicar as mesmas consequências a um cenário normativo tão distinto”.

Com a devida vênia do i. relator e dos d. pareceristas, a questão objeto de análise vai além da simples forma de registro contábil do contrato de arrendamento. Ainda que se possa caracterizá-lo como um contrato de concessão, própria ou imprópria, há que se ter em conta os direitos e obrigações pactuados no referido contrato para então se definir seus efeitos tributários,

mormente em face do disposto no art. 325 do RIR/1999, posto que não houve no caso concreto nenhum pagamento pela concessão que representasse um capital efetivamente aplicado para a obtenção do direito de exploração.

Conforme bem examinado no voto acima transcrito, o contrato, de fato, exigia, além da remuneração a título de arrendamento, a realização de investimentos por parte da arrendatária, mas para além de serem ilíquidos no momento da assinatura do contrato deveriam ser realizados ao longo de sua execução.

Ora, como conceber a amortização de um capital que sequer foi investido e que não pode ser mensurado enquanto não foi efetivamente realizado? Este é o pressuposto para o reconhecimento da amortização e sua consideração no resultado.

É certo que ao longo dos anos a empresa deve ter investido os valores pactuados e são estes ativos que devem ser reconhecidos e amortizados proporcionalmente ao prazo de exploração de acordo com o contrato.

Também, ao contrário do sustentado pelo d. relator, não haviam elementos para o reconhecimento de intangíveis, o que só pode ser feito quando este pode ser mensurado com segurança, segundo definido nas próprias normas contábeis invocadas, o que não ocorre no presente caso.

Tanto o valor das obrigações de investimento contratuais era ilíquido no momento da assinatura do contrato, como inexistia a possibilidade de estimar os valores que a impugnante deveria ou poderia receber dos usuários dos serviços prestados nas instalações arrendadas, posto que ainda sujeitas em parte ao preenchimento de determinadas condições.

Assim, com base no contrato firmado, é absolutamente impossível estimar com segurança os valores que a contribuinte irá desembolsar ao longo do contrato, com exceção do valor dos pactuado a título de arrendamento mensal, que se trata de despesa a ser incorrida mensalmente e desta forma reconhecida.

Portanto, a realidade que deveria estar espelhada na contabilidade da recorrente ao longo dos anos de execução do contrato pode ter se modificado com a realização dos investimentos necessários ao desenvolvimento da atividade prevista no contrato e tal deve ser reconhecido, porém este fato não tem o condão de modificar a essência do contrato firmado.

Assim, reiteram-se os fundamentos do Acórdão nº 9101-005.465 para negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional, acompanhei o voto do i. Relator pelas conclusões para o seu não conhecimento e, quanto ao recurso especial do sujeito passivo, acompanho o voto do i. Relator para dar-lhe provimento.

Recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional questiona a decisão recorrida, acórdão 1302-003.161, de 17 de outubro de 2018, sob dois aspectos:

- a) Tempestividade do laudo de avaliação (acórdãos paradigma 1102-001.104 e 1402-002.144)
- b) Possibilidade da exigência legal de confusão patrimonial envolver empresas-veículo (acórdãos paradigma 9101-002.188 e 9101-002.213).

O i. Relator votou por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional por enxergar na decisão recorrida fundamento autônomo não atacado quanto à primeira matéria, bem como por entender pela ausência de divergência jurisprudencial quanto à segunda matéria.

Acompanhei o voto do i. Relator, com ressalva de conclusões com relação à interpretação do último paradigma indicado para a segunda matéria, qual seja, o acórdão 9101-002.213.

Dando um passo atrás, na segunda matéria do recurso especial da Fazenda Nacional (“*Possibilidade da exigência legal de confusão patrimonial envolver empresas-veículo*”) os paradigmas indicados foram os acórdãos 9101-002.188 e 9101-002.213.

O precedente 9101-002.188 costuma ser indicado pela Fazenda nacional para a caracterização de divergência jurisprudencial em face de acórdãos que cancelem autuações que visem à glosa de despesas com amortização fiscal de ágio. Em diferentes oportunidades esta Turma já firmou posição sobre o alcance a ser conferido a este julgado, como bem observou o i. Relator ao citar o acórdão 9101-005.790, de 8 de outubro de 2021.

O precedente 9101-002.188 também foi analisado nos seguintes julgados desta Turma:

Acórdão 9101-006.248, de 9 de agosto de 2022

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIVERSOS.

Não se conhece de recurso especial quando os acórdãos indicados como paradigma tratam de situação fática essencialmente distinta da analisada pelo acórdão recorrido. Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes chegam a conclusões diversas com base nas mesmas normas jurídicas, mas diante de diferentes contextos fáticos.

Os paradigmas tratam de investimento originalmente adquirido de terceiros que é transferido a uma holding do grupo, analisando assim os efeitos de tal transferência na amortização fiscal do ágio (“transferência de ágio”). Já no caso dos autos, o acórdão recorrido pontua ter se tratado de caso em que as holdings originalmente receberam de terceiros a participação societária nas investidas, sendo que o que se discute é o fato de que, antes da incorporação de tais holdings pelas investidas, houve a constituição de novas holdings para controlar as holdings originais, sob a justificativa de se evitar que empresas estrangeiras detivessem capital direto nas empresas operacionais, visto que isso era vedado pela legislação nacional de telecomunicações.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Acórdão 9101-006.253, de 10 de agosto de 2022

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando os paradigmas contenham decisão baseada em circunstâncias fáticas específicas que não se verifiquem no caso analisado pelo acórdão recorrido.

O acórdão 9101-002.213 tratou de acusação fiscal de venda entre empresas estrangeiras ocorrida no contexto em que os recursos financeiros são provenientes do exterior e retornam ao exterior em um único dia, e o voto condutor menciona essa circunstância como fator relevante para manter a glosa do ágio ali analisado. Já no acórdão 9101-002.188, a irregularidade do ágio está fundamentada no vício de “transferência do ágio”, fato que não ocorreu no presente caso.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Como se percebe, resta assentado que o acórdão 9101-002.188 apenas serve de paradigma para o questionamento de decisões que tenham tratado de amortização fiscal de ágio no contexto do que se costumou chamar de operações de “transferência de ágio”, ou, como resumiu o voto do acórdão 9101-006.248: “*casos em que existe uma operação de aquisição anterior de investimento, perante terceiros, que gera, por assim dizer, um ágio “original”, sendo tal participação societária então transferida para as assim chamadas “empresas-veículo”, o que acarreta a então denominada “transferência” do ágio originalmente registrado.*”

Questiona-se, em tais casos, a amortização do ágio registrado em tal operação de “transferência”.

Assim, de fato não é possível aplicar o racional de tal julgado ao caso dos autos, em que o questionamento da “empresa veículo” não ocorre sob tal perspectiva.

O outro paradigma, acórdão 9101-002.213, também foi analisado por esta Turma no citado acórdão 9101-006.253, bem como no acórdão 9101-006.251, também de 10 de agosto de 2022, ambos com votação unânime. Destaco trechos do voto deste último, do i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

(...)

Melhor sorte, a meu ver, não encontra o segundo paradigma (9101-002.213) com vistas à caracterização da divergência.

Embora haja alguma semelhança com o acórdão recorrido no tocante à utilização de uma empresa veículo para aporte de capital e aquisição da participação societária por parte de empresa estrangeira, aqui também se verificam importantes dessemelhanças fáticas que impedem a caracterização do dissídio.

Nota-se que no caso paradigma a aquisição da participação acionária da empresa no país (COLUMBIAN CHEMICALS BRASIL), cuja proprietária era outra empresa situada no exterior (COLUMBIAN INTERNACIONAL CHEMICALS), pelas empresas CC HOLDCO CAYMAN e CC HOLDCO LUXEMBURGO foi feita por intermédio de uma empresa veículo criada no país com este único propósito.

Além do fato de que todas as operações foram realizadas em curtíssimo espaço de tempo, observa-se que os recursos necessários à aquisição ingressaram no país e na mesma data foram remetidos para a empresa vendedora situada no exterior.

Ou seja, o que se verifica naquele caso é uma transação entre duas empresas situadas no exterior acerca da participação de uma delas em empresa situada no país tendo sido identificado como único propósito da interposição da empresa veículo no país a possibilidade de internalização do ágio gerado no exterior e seu posterior aproveitamento fiscal.

(...)

Como se percebe, o acórdão 9101-002.213 apenas seria comparável a caso que também envolvesse acusação fiscal de verdadeira venda entre empresas estrangeiras, considerando que os recursos têm origem no exterior e retornam ao exterior em um único dia, pontuando-se a existência efêmera da “empresa veículo” nesse contexto.

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do Sujeito Passivo

O recurso especial do sujeito passivo discute o tratamento tributário conferido aos direitos e obrigações relativos ao contrato firmado com a Administração dos Portos de Paranaguá a Antonina – APPA. O documento, intitulado “Contrato de Arrendamento”, tem previsão de duração de 25 anos e concede o direito de exploração de instalações portuárias, em contrapartida a realização de obras de manutenção e melhoramento e, ainda, ao pagamento de prestações mensais (parte fixa, parte variáveis).

O sujeito passivo sustenta ser legítimo 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.

Para a autoridade autuante, por outro lado, não deve ser contabilizado no ativo o direito à utilização, 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 acórdão recorrido, 1302-003.161, de 17 de outubro de 2018, concordou com a acusação fiscal, mantendo a glosa, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das despesas de amortização de ativo e de variação monetária passiva referentes a esse contrato.

No presente recurso especial, o sujeito passivo alega divergência jurisprudencial em face do paradigma 9101-000.445, que em 2009 analisou a mesma questão objeto do acórdão recorrido e concordou com a conduta do sujeito passivo, sendo assim ementado e decidido (grifamos):

Acórdão 9101-000.445, de 4 de novembro de 2009

IRPJ - Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

IRPJ. 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 de 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.

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

aos pagamentos relativos às quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001 e no primeiro e segundo trimestres de 2002.

Na sessão de julgamento, acompanhei o i. Relator com relação ao conhecimento do recurso especial, sendo patente a demonstração da divergência de entendimento entre os citados julgados deste CARF quanto à mesma questão jurídica.

É de se ressaltar que, em 2021, esta Turma julgou recurso especial do sujeito passivo em face do acórdão 1302-002.000, de 4 de outubro de 2016, e admitiu o apelo com base nesse mesmo paradigma 9101-000.445.

Naquela oportunidade, o recurso especial do sujeito passivo, embora conhecido, teve seu provimento negado à unanimidade, e o acórdão restou assim ementado e decidido (grifamos):

Acórdão 9101-005.465, de 12 de maio de 2021

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.**

A questão é agora revisitada por esta 1ª Turma da CSRF ao se julgar o presente recurso especial.

Como se percebe, trata-se de questão que já foi analisada por esta 1ª Turma da CSRF (embora em diferente composição) em 2009, ao que se proferiu o paradigma 9101-000.445, e mais recentemente, em 2021, ao que foi prolatado o acórdão 9101-005.465, julgado de forma unânime em sentido contrário a dito paradigma, e de cujo julgamento participei⁷.

Neste sentido, e considerando ainda que esta CSRF é instância especial de julgamento dedicada a solucionar divergências jurisprudenciais, me vejo instada a verificar o que teria provocado a variação dos resultados de julgamento com relação a um mesmo procedimento de um mesmo contribuinte no mesmo contexto, para então decidir o caso dos autos.

O **paradigma 9101-000.445** analisou o período de junho de 1999 a junho de 2002 e o respectivo processo teve por origem Pedido de Restituição de IRPJ e CSLL fundado na alegação de recolhimentos feitos indevidamente no período.

Isso porque, entre o período de 1999 a 2001, a TCP tratou o contrato firmado com a APPA, em seus registros contábeis, considerando-se apenas os fluxos financeiros na medida em que eram efetivamente incorridos, de modo que os valores estimados para fazer frente às obrigações contraídas pela TCP não eram registradas.

Foi em 2002 que a Companhia revisou as práticas contábeis até então adotadas e reconheceu a necessidade de se proceder com o ajustamento do seu modelo contábil para refletir o seu modelo negocial, fato que resultou na alteração do critério utilizado para registrar os efeitos decorrentes do contrato firmado com a APPA, assim como o ajuste dos períodos anteriores. A partir de então, a TCP passou a registrar o ativo intangível correspondente à autorização concedida para prestar os serviços de operadora portuária, em contrapartida ao passivo decorrente das obrigações assumidas no referido contrato, de executar as obras de infraestrutura e melhoria e efetuar os pagamentos pela utilização das áreas concedidas, assim como a variação monetária sobre o saldo devedor no passivo, com a contrapartida registrada no resultado, a título de uma despesa.

Analisando a questão no contexto do pedido de restituição, o paradigma 9101-000.445 aproxima o contrato em questão a um contrato de concessão para fins de regime jurídico, observa que *“ainda é bastante controvertida a forma de contabilização dos direitos e obrigações oriundos de concessões governamentais”* citando ausência de consenso inclusive entre CVM e IBRACON e, analisando específicas cláusulas do instrumento firmado, conclui pela correção quanto à alteração procedida pelo sujeito passivo, afirmando (grifamos):

Não obstante as controvérsias surgidas na seara contábil, parece-me que tanto o prazo da concessão quanto o pagamento do preço assumido pela concessionária estão intimamente relacionados, não sendo possível afirmar que cada uma das parcelas mensais do preço se refere à exploração do sistema em determinado mês. Pelo contrário, o vulto das obrigações financeiras, a complexidade do contrato e a obrigação da concessionária em prestar o serviço são fatores que fazem concluir que o preço integral da concessão, no momento da assinatura do contrato, já é devido integralmente, assim como a Concessionária, desde logo, também já desfruta do direito de explorar a concessão pelo prazo do contrato e auferir sua respectiva remuneração.

Resta evidente que os encargos da concessão assumem, desde a assinatura do contrato, a natureza de despesas incorridas para a obtenção da exploração do sistema portuário. Não será a exploração da concessão em si mesma que fará nascer à concessionária o

⁷ Participaram do 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.

dever de pagamento do preço, pelo contrário, é o próprio comprometimento ao pagamento do preço, ainda que a termo, que possibilita a obtenção do direito de explorar a concessão e por tal ser remunerada pelo prazo de 25 anos.

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

Sendo a empresa de objeto específico e exclusivo e com tempo de vida condicionado ao prazo da concessão, seu balanço refletirá no ativo e passivo somente aqueles relacionados com as atividades fim, registrando no ativo o valor da concessão, amortizável no prazo contratual e, no passivo a obrigação contraída. A parcela assumida correspondente ao direito adquirido pelo concessionário de explorar o serviço e extrair os benefícios econômicos, que constitui uma obrigação assumida, prevista no edital e na proposta vencedora, posteriormente estabelecida em contrato, representa um passivo, perfeitamente quantificável em valor e prazo, estando sujeito a garantias prestadas nos termos contratuais.

Por outro lado, o **acórdão 9101-005.465**, julgado por esta Turma em 2021, analisou auto de infração lavrado para ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que glosou prejuízo fiscal do imposto e base negativa da contribuição apurados no ano-calendário 2002.

Ali, a TCP teve a oportunidade de argumentar, também, 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, juntando os balanços correspondentes.

O voto condutor do acórdão 9101-005.465 observa, quanto à natureza do contrato, que *“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”*. Passa, então, a examinar as **específicas cláusulas** do instrumento e respectivo Edital, para concluir:

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.

Em seguida, ainda se referindo às cláusulas contratuais analisadas, o voto observa:

- 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, tampouco há estimativa dos valores a serem despendidos a título de investimentos em infraestrutura, equipamentos e instalações,

- com relação aos prazos, mesmo em relação às áreas imediatamente transferidas à TCP (1 e 2), é fixado um prazo de 12 meses, a partir da transferência, para a realização das obras de infraestrutura e modernização, sendo que as obras na área 3 estavam condicionadas ao atendimento de um volume mínimo de movimentação de contêineres e veículos, e da área 4 o prazo para as obras foi fixado em até 20 anos a contar da transferência do terminal à arrendatária.

Diante disso, o voto conclui que, mesmo 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 identificável** desde logo seria a parcela fixa mensal estabelecida para as áreas 1 e 2, que representaria apenas de 12% do valor estimado na cláusula 8 do contrato. Mas, observa, nem mesmo tal parcela se caracterizaria 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”*.

Depreende-se que **a conclusão do voto condutor do acórdão 9101-005.465 está firmada basicamente em dois fatores**: a dita impossibilidade de identificação do valor das parcelas, agregada à interpretação segregada dos fatores que deram origem aos ativos e passivos oriundos do contrato (em oposição a uma interpretação conjunta dos direitos decorrentes da outorga recebida vis-à-vis as obrigações assumidas).

Diante disso, o voto condutor do acórdão 9101-005.465, concluiu que *“Nota-se claramente a natureza do arrendamento previsto no contrato como operacional”*, transcrevendo e contrapondo a passagem da defesa do sujeito passivo que aborda o arrendamento financeiro. Em seguida, afirma que *“salta aos olhos que o arrendamento objeto do contrato que ora se analisa **não possui** qualquer característica de **arrendamento mercantil financeiro**”* (grifamos).

Não há, no voto condutor do acórdão 9101-005.465, maiores considerações a respeito das regras contábeis específicas dedicadas às **concessões**, a não ser quando são transcritos trechos da decisão da DRJ proferida naqueles autos que, aí sim, abordam as normas contábeis dedicadas a contratos de concessão, apontando-se o que se reputam equívocos na interpretação dada pelo paradigma 9101-000.445, nos seguintes termos:

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: (i) 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”⁸, aprovada que foi pela Resolução CFC nº 1261/09, 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

⁸ 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.

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. ”

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.

Cumpre 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.

[...]

A leitura do trecho transcrito revela que, assim como no voto condutor do acórdão 9101-005.465, também para o precedente da DRJ nele citado os **principais fundamentos** para sustentar a incorreção do procedimento adotado pelo sujeito passivo decorrem de uma visão segregada (cláusula por cláusula), dos direitos e obrigações assumidos no contrato, bem como da conclusão acerca da impossibilidade de sequer se estimar os valores de ativo e passivo -- afirmando-se textualmente no trecho acima transcrito que *“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.”* (grifamos).

Por outro lado, no presente recurso especial o sujeito passivo sustenta que o registro contábil deve seguir a normativa específica a respeito de concessões, firme na premissa de que se deve considerar a **unidade do negócio contratual** para fins de reconhecimento contábil, bem como afirmando a **possibilidade de mensuração** dos valores de ativo e passivo correspondentes.

Esta foi, de fato, a interpretação do contrato conferida pelo paradigma 9101-000.445, que observou (grifamos):

Não se pode olvidar, portanto, tratar-se o contrato de concessão de ajuste complexo que envolve direitos e obrigações de parte a parte e a realização de relevantes investimentos, de modo que os prazos alongados de exploração se justificam na exata medida em que somente ao longo do contrato a concessionária poderá extrair remuneração adequada pela exploração do serviço. Percebe-se, pois, que tanto o prazo da concessão quanto o pagamento do preço assumido pela concessionária estão intimamente relacionados, não sendo possível afirmar que cada uma das parcelas mensais do preço se referiria à exploração do sistema em determinado mês.

Nos presentes autos, o sujeito passivo apresenta parecer técnico⁹ que destaca tal necessidade de **visão conjunta** dos direitos e obrigações assumidos, bem como que afirma, quanto à mensuração, que a do ativo intangível encontra respaldo no Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), assim como o reconhecimento no passivo das obrigações assumidas é de ser feito com base nos critérios estabelecidos no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (pela *“melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.”*).

Referido parecer técnico corrobora o entendimento de que a norma contábil que deve ser seguida para registro contábil do contrato de arrendamento portuário seria a

⁹ Parecer Técnico Contábil "Análise do tratamento contábil das provisões reconhecidas em razão do 'Contrato de Arrendamento nº 020/1998' do Porto de Paranaguá", de autoria do Prof. Eduardo Flores, datado de 07 de outubro de 2022.

Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) - Contratos de Concessão, e não o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Arrendamentos, observando, inclusive:

Conforme se verifica do Contrato de Concessão firmado em 1998, os seguintes pontos merecem destaque: (i) a concedente controla e/ou regula “como”, “para quem” e “por quanto” a concessionária deve utilizar a infraestrutura e prestar os serviços; (ii) a infraestrutura não é utilizada durante toda a sua vida útil, o que, por consequência, determina que a parcela residual seja da concedente; e (iii) a infraestrutura é construída ou utilizada com o objetivo específico de prestar os serviços. Ou seja, preenchidos os requisitos para conhecimento do contrato de concessão, nos termos da ICPC 01 (R1).

Da mesma forma, apresenta parecer jurídico¹⁰, que conclui, quanto à natureza jurídica do Contrato de Arrendamento nº 020/1998, que se trata de um contrato de concessão de serviço público precedido de obra pública, destacando, ainda, que “*arrendamento, no contexto das parcerias da Administração Pública, é um termo definido em lei. Trata-se de um contrato típico de concessão que não guarda nenhuma relação ou conexão com o contrato de locação de bens ou o arrendamento operacional*”.

Referido parecer corrobora o entendimento de que o contrato resultou na aquisição de um ativo intangível pelo concessionário, correspondente ao direito de exploração que lhe foi transferido pelo poder concedente, observando, quanto ao valor do ativo, que este “*será equivalente ao seu custo de aquisição, definido pelo montante devido pelo mesmo, independentemente do momento em que ocorre a sua liquidação em caixa*”.

Pedindo licença para **alterar meu entendimento** antes acompanhando o voto condutor do acórdão 9101-005.465, compreendo que a interpretação mais adequada do contrato em questão é, de fato, aquela conferida pelo paradigma 9101-000.445.

Com a devida vênia à conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão 9101-005.465, deixo de acompanhar tal entendimento, agora convencida de que os direitos e obrigações assumidos no âmbito de tal contrato devem ser tomados de maneira integrada e indissociável, ao que se agrega a conclusão de que as normas contábeis não apenas permitem a mensuração dos respectivos valores, como a determina, como afirmado no parecer contábil juntado aos autos pelo sujeito passivo, do qual vale destacar, ainda (grifamos):

É importante destacar que o reconhecimento dos ativos e passivos decorrentes do contrato de concessão no momento em que são firmados, ao invés do seu registro apenas quando efetivamente diferidos, dizem respeito ao aspecto temporal considerado para o seu reconhecimento.

Com relação a esse ponto, é importante destacar que **a diferença é apenas temporal**. Isso decorre do fato de que a contabilidade nada mais é do que a captura de eventos econômicos (filme) em momentos específicos do tempo (foto), que serão apresentados aos usuários das informações (acionistas, órgãos públicos, clientes e credores, por exemplo) após a tomada de “decisões contábeis” pelos gestores:

(...)

De toda forma, ao final de toda operação, considerando-se o filme, e não apenas a foto, ocorrerá a convergência dos valores estimados para cumprir as obrigações assumidas em decorrência do contrato de concessão e os valores efetivamente incorridos.

Feitas essas considerações, está correto o procedimento contábil adotado pela Consulente, de reconhecer o ativo intangível e constituir a provisão no momento em que

¹⁰ Parecer "Contrato de Concessão para Prestação de Serviços Públicos de Operação de Terminal Portuário. Natureza Jurídica, Aspectos Contábeis e Qualificação dos Pagamentos pelo Direito de Exploração para fins Tributários. Amortização De Ativo Intangível", do Professor Dr. Sergio André Rocha, datado de 19 de fevereiro de 2023.

o contrato é firmado com o Poder Concedente. O seu reconhecimento, em momento posterior, em razão de erro na aplicação de política contábil anterior também é possível, em observância ao Pronunciamento Técnico CPC 23. **O reconhecimento de tais valores apenas quando tais dispêndios fossem incorridos levariam a distorções na contabilidade.**

No mesmo sentido, o parecer jurídico juntado aos autos registra:

Em todo o caso, não se pode jamais perder de vista que o tema central da controvérsia objeto deste processo administrativo é **exclusivamente temporal**.

Com efeito, não está em xeque neste caso a dedutibilidade, em si, dos encargos de amortização, mas sim questiona-se o momento no qual a mesma se materializaria.

Portanto, para se definir a maneira mais adequada de se reconhecer, contábil e juridicamente (e portanto com efeitos tributários), os ativos e passivos decorrentes do contrato firmado com a APPA, é preciso levar em consideração as características do contrato especificamente firmado, face a uma **interpretação conjunta** de seus direitos e obrigações, eis que juridicamente conectadas e interdependentes. Diante disso, percebo, agora, também com base nos pareceres técnico e jurídico apresentados, que a então alegada impossibilidade de se mensurar os respectivos ativo e passivo, além de não se verificar, de qualquer maneira não poderia ter como efeito alterar a norma a ser adotada para a realização dos registros correspondentes.

Estas são as razões pelas quais acompanhei o fundamentado voto do i. Relator, para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Acompanhei o ilustre conselheiro incumbido da formulação do voto vencedor, mas minhas razões são diversas.

Nos debates, foi dito que os valores do ativo e do passivo não poderiam ser registrados em razão de não serem exatos, mas sim dependentes de estimação. Ora, é próprio da contabilidade promover estimativa de valores. A provisão para devedores duvidosos, por exemplo, apesar de a lei não mais permitir a sua dedução da base de cálculo do imposto de renda, está calcada num critério estimado.

O fundamento que adotei para negar provimento ao recurso especial do contribuinte é o do próprio acórdão recorrido. Abaixo, transcrevo trecho do voto condutor daquele julgado:

Conforme acima, o ativo deve ser reconhecido na contabilidade pelo preço que custou, ou seja, pelo valor já despendido até o momento – e não pelos valores que serão despendidos em momentos futuros, em quantias incertas. Da mesma forma, os passivos devem ser reconhecidos pelos valores que já foram recebidos, e não com base em meros direitos de utilização de bens para exploração de serviços. Esse é, aliás, o preceito expresso no quarto princípio fundamental de contabilidade (o princípio do registro pelo valor original), cujo enunciado – já com a redação outorgada pela Resolução CFC nº 1.282, de 28/05/2010 é o que segue:

Essa passagem sintetiza bem o motivo pelo qual deve ser negado provimento ao recurso especial. É bom que se destaque, logo de início, que os registros contábeis não são realizados no momento da assinatura de contratos, mas sim em cada período que o contrato produz os efeitos econômicos que lhes são próprios.

Na celebração de contrato de empréstimo, por exemplo, nada deve ser registrado. Não se contabiliza uma obrigação de pagar o total do empréstimo em contrapartida de um direito de receber o montante. Simplesmente nada é contabilizado. Na medida em que a instituição financeira entrega as parcelas do empréstimo concedido, registra-se cada uma das parcelas como obrigação em contrapartida do valor recebido, ou seja, na conta “Bancos”. Afinal, não há obrigação a ser registrada, enquanto o banco não entregar os valores acordados do empréstimo.

Noutro exemplo, a assinatura de um contrato de locação também não determina o registro do total dos aluguéis, nem pelo senhorio, nem pelo inquilino. No caso do locatário, os aluguéis só são contabilizados como passivo em contrapartida de despesa à medida que se tornam efetivamente devidos em razão do uso do bem locado, ainda que o vencimento de cada parcela possa ser diferida. Num exemplo numérico, um contrato de locação de 30 (trinta) meses pelo valor mensal de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) terá como objeto o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), mas nenhum registro deverá ser realizado para fins contábeis. Após um mês de uso do imóvel (e não da assinatura do contrato), será registrada a obrigação de R\$ 10.000,00 em contrapartida de despesa equivalente e assim, sucessivamente, mês a mês. Procedimento equivalente deve ser adotado pelo locador. Não registra um direito de R\$ 300.000,00 com a assinatura do contrato, mas sim o valor de R\$ 10.000,00 como receita em contrapartida do direito de receber a quantia também mensalmente ao longo da execução do contrato.

Ora, que característica peculiar teria o contrato relativo à lide que determinaria a antecipação do registro de ativos e passivos, em total descompasso com os exemplos acima? Nenhuma. Talvez o que orientou essa forma de registro contábil tenha sido apenas a vontade de obter uma vantagem tributária indevida pela total distorção das regras de contabilidade. De um lado, registram-se indevidamente ativos e passivos na celebração do contrato; de outro, no curso da execução desvinculam-se essas contas patrimoniais para impulsionar o registro de despesas pela correção do pseudo-passivo e pela amortização do pseudo-ativo.

Pelas razões acima expostas, voto para negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes