



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.727742/2018-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.304–1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente CELESC DISTRIBUIÇÃO S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO.

As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.

DILIGÊNCIA DEFERIMENTO

A diligência é reservada à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos especializados para o deslinde da questão. Restringindo-se a questão controversa à apresentação de prova documental, torna-se imprescindível, para solução do litígio, a realização de perícia.

CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. PRAZO RESTANTE DO CONTRATO DE CONCESSÃO PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA QUOTA FIXA MENSAL DO AJUSTE - ADIÇÃO - ART. 69, IV, DA LEI Nº 12.973, DE 2014. - PRORROGAÇÃO DE CONTRATO

No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença referida no inciso III do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo então restante de vigência do contrato. Como no caso em questão o contrato foi prorrogado para 7/7/2045 a referida tributação deve seguir esta data.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências referentes aos ajustes (adições) de que trata o art. 69 da Lei nº 12.973/2014, e à aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por lhe negar provimento. A Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite votou por dar provimento parcial em menor extensão, mantendo a exigência das multas isoladas. O Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rogério Garcia Peres – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa – Declaração de voto

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurítânia Elvira Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de exigências mediante autos de infrações de IRPJ e CSLL apuradas sob as regras do lucro real anual, referentes aos anos-calendário de 2014 a 2017, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, e multa exigida isoladamente pela

insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, totalizando R\$ 306.863.369,36 (fls. 3 a 74; 1769 a 1773).

A autoridade fiscal informa que a CELESC DISTRIBUIÇÃO S.A. é constituída sob a forma de sociedade anônima de capital fechado - subsidiária integral de CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S.A, e se dedica à prestação de serviços públicos de distribuição de energia elétrica sob concessão federal. A atividade é regulada e fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que define a tarifa a ser cobrada dos consumidores e é composta por duas parcelas: “Parcela A”, que abrange os custos não gerenciáveis pela concessionária, a exemplo dos custos de aquisição de energia, compensação financeira pela exploração de recursos hídricos para geração de energia, encargos de acesso ao sistema de transmissão e distribuição de energia, etc.; e a chamada "Parcela B", que corresponde aos custos gerenciáveis pela concessionária, tais como os custos de operação e manutenção, depreciação, amortização e remuneração pelos investimentos aprovados pela ANEEL.

Os custos atrelados à “Parcela A” são integralmente repassados aos consumidores ou suportados pelo poder concedente, no entanto, não se fazem refletir imediatamente na tarifa, mas são sempre considerados no processo de reajuste do ciclo tarifário seguinte. Para tanto, foi criada a Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA), a fim de registrar as variações entre o valor previsto dos custos não gerenciáveis e o efetivamente incorrido no período compreendido entre os reajustes tarifários.

A adoção das normas contábeis internacionais pelas concessionárias a partir de 2010 implicou, àquela época, o fim do reconhecimento dos valores registrados na conta CVA na escrituração contábil elaborada para fins societários. Isso se deu, dentre outros motivos, em razão das diversas incertezas quanto a seu efetivo recebimento segundo os termos contratuais então vigentes.

Entretanto, em 25/11/2014, conforme Ata da 13ª Reunião Pública Extraordinária da Diretoria da ANEEL, foi aprovado o aditamento dos contratos de concessão das empresas de distribuição de energia elétrica, de modo a: (i) identificar o poder concedente como a contraparte responsável pela liquidação dos saldos remanescentes dos ativos regulatórios; e (ii) determinar que os valores registrados na conta contábil CVA fossem incluídos na base da indenização devida no caso de extinção da concessão por qualquer motivo.

Diante das novas disposições contratuais aplicáveis ao setor, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu a Orientação Técnica OCPC nº 08, que trata do reconhecimento dos ativos e passivos decorrentes da metodologia de definição da tarifa de acordo com as normas brasileiras e internacionais de Contabilidade, concluindo que a conta CVA perdeu sua natureza contingente (ou seja, um resultado que poderia jamais ser realizado) e passou a ser reconhecida contabilmente como um valor efetivamente a receber ou a pagar.

O Auditor-Fiscal destaca que a CELESC realizou a tributação da CVA pelo regime de faturamento, tendo como consequência a inobservância ao regime de competência para fins tributários. Observa que a contribuinte adotou como fundamento para tal procedimento, por analogia, o Parecer Cosit nº 26/2002, todavia aquele Parecer abordou outra matéria, sendo que a questão da CVA foi tratada especificamente na Solução de Consulta Cosit nº 101/2016, que tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO. *As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.*

As variações monetárias incidentes sobre o saldo verificado na conta CVA caracterizam-se como receitas financeiras, e desta forma devem ser oferecidas à tributação, observado o regime de competência.

Extinta a concessão, os valores correspondentes aos ativos ou passivos regulatórios não recuperados através de reajuste tarifário, reduzem (no caso de ativos) ou aumentam (no caso dos passivos) a base de cálculo dos tributos federais, após o reconhecimento de seu valor pela agência regulatória.

[...]

No caso em análise, constatou-se haver ajustes indevidos atribuídos à Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA), pois os ajustes adotados pela fiscalizada implicavam tributar a CVA somente quando do consumo de energia com a tarifa sobre a qual incidiu a revisão tarifária (regime de faturamento). Destaca que com o advento do quarto aditivo do contrato de concessão, celebrado em 10/12/2014, que eliminou a natureza contingente da CVA, esta deveria ser tributada quando do registro contábil (regime de competência).

O Auditor-Fiscal verificou, também, divergências no prazo para fins de adição da quota mensal de ajuste estabelecida no art. 69, IV, da Lei nº 12.973, de 2014. Relata que o prazo original de vigência do Contrato de Concessão se encerrava em 07/07/2015 e, assim, a diferença negativa apurada nos termos do art. 69, III, daquela Lei, deveria ser adicionada em quotas fixas mensais, a partir de 1/1/2015, considerando cerca de seis meses do prazo restante do contrato, e não em 366 meses, como fez a fiscalizada, que incluiu o aí a prorrogação do contrato de concessão, por trinta anos adicionais, a qual foi celebrada somente em 09/12/2015.

Dessa forma, houve o lançamento de ofício das diferenças de IRPJ e CSLL recolhidas a menor referentes à redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL em decorrência de ajustes atribuídos à Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” - CVA, e inobservância do prazo restante do contrato de concessão para distribuição de energia elétrica quando da entrada em vigor do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, para fins de determinação da quota fixa mensal da adição prescrita no seu inciso IV.

A autoridade fiscal observa que "após a reversão/retificação dos ajustes indevidos, constatou-se que o IRPJ e a CSLL apurados pela fiscalizada são menores que os determinados pela fiscalização para os ACs 2014, 2015 e 2017. Por outro lado, no AC 2016, a fiscalizada apurou IRPJ e CSLL maiores que os efetivamente devidos. Diante disso, os valores ora constituídos de ofício levaram em consideração a imputação proporcional dos valores pagos a maior no AC 2016, com os quais foi possível extinguir a integralidade do crédito tributário

devido em relação ao AC 2014 (exceto as multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais) e parte do crédito tributário devido em relação ao AC 2015.

Tendo em vista as infrações constatadas no procedimento fiscal, houve falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Assim, foi realizado o lançamento também da multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor dos pagamentos das estimativas mensais que deixarem de ser efetuadas, nos termos do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese (fls. 1778 a 1824):

[...] Com o advento do Quarto Aditivo Contratual n.º 56/99, em 10/12/2014, que eliminou a natureza contingente (regulatório) da CVA, e a respectiva Orientação Técnica OCPC n.º 08, naquele mesmo ano, houve o reconhecimento contábil do ativo/passivo financeiro (Parcela “A” – CVA), passando este a integrar os relatórios contábil-financeiro de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. Eis o previsto no citado aditivo:

CLÁUSULA SEGUNDA - DA REVERSÃO DOS BENS E INSTALAÇÕES VINCULADOS

Inclui-se a Subcláusula Décima Primeira, com a redação abaixo, na Cláusula Décima Primeira - Extinção da Concessão. Reversão dos Bens e Instalações Vinculados do Contrato de Concessão de Distribuição de Energia Elétrica n.º 056/1999-ANEEL:

"Subcláusula Décima Primeira - Além dos valores indenizados referentes aos ativos ainda não amortizados dos bens reversíveis, também serão considerados, para fins de indenização, os saldos remanescentes (ativos ou passivos) de eventual insuficiência de reconhecimento ou ressarcimento pela tarifa em decorrência da extinção, por qualquer motivo, da concessão, relativos a valores financeiros a serem apurados com base nos regulamentos preestabelecidos pelo Regulador, incluídos aqueles constituídos após a última alteração tarifária

E é justamente a divergência quanto a forma de tributação da receita (despesa) decorrente do reconhecimento dos referidos ativos/passivos financeiros, a partir do aditivo contratual, que dá origem aos Autos de Infração ora impugnados.

A contribuinte, da formalização do aditivo contratual até o ano-calendário de 2016, ao considerar as referidas receitas (despesas) na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tributou referidos ativos/passivos financeiros quando do consumo de energia com a tarifa sobre a qual incidiu a revisão tarifária (regime de faturamento), havendo, portanto, diferimento da tributação.

Tal procedimento decorre da observância, por analogia, do Parecer da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) n.º 26/2002, cuja ementa assim dispõe:

“A receita gerada pela aplicação da sobretarifa, de que trata o § 1º do art. 4º da Medida Provisória n.º 14, 2001, deverá compor a apuração das bases de cálculo

do imposto sobre a renda, da CSL, da Cofins e da contribuição para o PIS, referentes aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual incidiu a cobrança da sobretarifa, à medida e na proporção de sua efetivação, sendo os tributos apurados de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.”

É sabido que o referido parecer buscou regulamentar uma situação em específico, qual seja, o tratamento tributário aplicável aos valores oriundos de recomposição tarifária extraordinária decorrente do Acordo de Recomposição Tarifária de Energia Elétrica em razão da Medida Provisória nº 14/2001, também classificado com um ativo regulatório à época.

No entanto, em razão da ausência de regulamentação específica acerca da forma de contabilização dos ativos/passivos de CVA e diante da similitude fática e jurídica dessa receita e aquela proveniente da indigitada Medida Provisória, a Contribuinte procedeu a tributação de acordo com o Parecer Cosit nº 26/2002, o qual estabelece que a receita gerada pela aplicação da sobretarifa somente comporá as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual incidiu a cobrança da tarifa (regime de faturamento).

Por sua vez, entende a autoridade fiscal que tal proceder, a partir da assinatura do Quarto Aditivo do Contrato de Concessão, revela-se equivocado, posto que a tributação relativa a CVA deverá adotar o regime de competência.

Contudo, respeitosamente, cumpre discordarmos da posição adotada pela autoridade fiscal. A priori, é de se destacar que o registro do ativo/passivo financeiro setorial (regulatório) com base na Orientação Técnica OCPC nº 08, tendo como contrapartida uma conta de receita, em nada difere daquele registrado em 2001, objeto da MP nº 14/2001 e Parecer Cosit nº 26/2002.

*Vejamos: tanto a sobretarifa proveniente da referida medida provisória quanto as receitas decorrentes da Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” – CVA - visam a recomposição tarifária e a consequente compensação assegurada pela ANEEL em relação aos custos não gerenciáveis. De igual forma, ambas possuem um mesmo tratamento contábil, correspondendo a valores percebidos visando o restabelecimento de equilíbrio econômico-financeiro de contratos de concessão. Por fim, e ainda mais significativo, em ambos os casos **o valor decorrente da recomposição será revertido contabilmente à medida em que ocorrer o faturamento pelo fornecimento futuro da energia elétrica. Assim, conforme estabelecido no Parecer Cosit nº 26/2002, tem-se que somente neste momento restará aperfeiçoado o fato gerador do IRPJ e da CSLL, (...)***

A impugnante defende que "os recolhimentos do IRPJ e da CSLL devem ser efetuados na medida em que ocorrer a realização econômica da receita decorrente do reajuste tarifário da CVA, ou seja, quando do efetivo faturamento aos consumidores, posto que o mero registro contábil não é suficiente para determinar a tributação de receita não verdadeiramente auferida".

A contribuinte alega que seguiu a orientação manifestada no Parecer Cosit nº 26/2002 e na Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 198/2003 até a conclusão adotada na Solução de Consulta Cosit nº 101/2016, que, segundo ela, teria mudado a orientação anterior, e, assim, não poderia restar penalizada pela mudança de entendimento, nos termos do art. 146 do CTN. Informa que a partir do ano-calendário de 2017, em razão da conclusão da Solução de Consulta Cosit - nº 101/2016, passou a apurar o IRPJ e a CSLL adotando os respectivos períodos de apuração (regime de competência).

Quanto à questão da inobservância do prazo restante do contrato de concessão para fins de determinação da quota fixa mensal do ajuste (adição) prevista no art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, argumenta que:

[...] a partir da vigência da norma, procedeu a contribuinte o levantamento das diferenças de balanço apuradas nos períodos de 2010 a 2014, nos termos do art. 69 da Lei nº 12.973/2014, chegando a uma diferença negativa de R\$ 424.328.597,13.

Referido montante, em estrita atenção ao disposto no IV do art. 69 da Lei nº 12.973/2014, acima transcrito, foi adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em quotas mensais durante o prazo restante de vigência do contrato de concessão.

Inicialmente, para tal apuração, a contribuinte considerou o prazo do contrato então vigente - Contrato de Concessão nº 56/99, o qual estabelece, em sua Cláusula Terceira, que:

“A concessão para distribuição de energia elétrica referida na Cláusula Primeira deste Contrato tem prazo de vigência até 07 de julho de 2015.” (fl. 803)

Assim, considerando o interstício entre a eficácia da Lei nº 12.973/2014 (01/01/2015) e o termo inicialmente fixado para o término da concessão (07/07/2015), a diferença negativa foi objeto de ajuste (adição) nos 6 (seis) meses subsequentes.

Entretanto, posteriormente, diante da renovação do contrato de concessão por intermédio do Quinto Aditivo (fl. 888) e Despacho nº 3.540/2015 da ANEEL, que prorrogou o prazo da concessão por mais 30 anos (07/07/2045), a contribuinte efetuou o recálculo das apurações tributárias no fechamento do balanço do ano de 2015 e passou a considerar que as diferenças decorrentes do art. 69 da Lei nº 12.973/2014 fossem amortizados a partir de janeiro de 2015 até a finalização do Contrato de Concessão prorrogado - 07/07/2045.

Devido a essa alteração, a quota mensal de ajuste (adição) foi reduzida de R\$ 70.721.432,86 (em 6 meses) para R\$ 1.159.367,75 (em 366 meses).

Porém, ao analisar os ajustes realizados pela contribuinte, entendeu a autoridade fazendária pela sua ilegalidade, posto que, a seu ver, “a diferença negativa de que trata o art. 69, III, da Lei nº 12.973/2014 deve ser integralmente implementada entre 1º/01 e 07/07/2015”.

Tal entendimento decorre da interpretação da autoridade fiscal no sentido de que, para a apuração da quota fixa mensal do ajuste (adição) de que reza a referida lei, deve se tomar como parâmetro “a condição contratual vigente em 1º/01/2015, quando da entrada em vigor do art. 69 da Lei nº 12.973/2014”, sendo incabível considerarem-se as prorrogações posteriores.

Contudo, tal entendimento está de todo equivocado.

Como referido anteriormente, o contrato de concessão firmado entre a Impugnante e a União foi prorrogado por intermédio do Quinto Aditivo contratual, assinado em 09/12/2015 (fl. 907), com efeito retroativo a 07/07/2015, passando o termo final do contrato de concessão a ser 07/07/2045.

Dessa forma, dispondo o inciso IV do art. 69 da Lei nº 12.973/2014 que as quotas fixas mensais serão distribuídas “durante o prazo restante de vigência do contrato”, incontestável a conduta da contribuinte ao proceder ao recálculo das apurações tributárias considerando o prazo de vigência prorrogado.

Isso porque a lei em questão expressamente refere, e mais, vincula o cálculo das quotas mensais de adição ou exclusão da diferença de que rege o inciso III do artigo 69 à VIGÊNCIA DO CONTRATO. Ora, a vigência do contrato da Impugnante, incontestavelmente, encerra-se que 07/07/2045 e, por tal razão, essa é a data a ser considerada.

[...]

A contribuinte informa que foi encaminhado o pedido inicial de prorrogação da concessão à ANEEL em 29/06/2012, o qual foi ratificado em 18/09/2012 e em 11/10/2012, em atendimento ao disposto na Subcláusula Primeira da Cláusula Terceira do Concessão n.º 056/1999 e na legislação de regência. Argumenta que o atraso na prorrogação do contrato se deu por culpa da União - Poder Concedente, fato que foi apontado inclusive em Acórdãos do Tribunal de Contas da União - TCU.

A impugnante alega que os regramentos legais em questão não afastam eventuais prorrogações do contrato, tampouco dispõem que os ajustes devem considerar o contrato vigente na data da sua entrada em vigor.

Defende-se na impugnação também o não cabimento da aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada pela falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL das estimativas mensais, suscitando a nulidade do auto de infração em relação às multas isoladas, e também questiona a sua base de cálculo.

Como tese subsidiária, a impugnante argumenta que *"ingressou com Ação Ordinária com pedido de Tutela Antecipada em caráter Antecedente em face da ANEEL em 2016, autuado sob o n.º 48053-70.2016.4.01.3400, em trâmite perante a 6ª Vara Federal do Distrito Federal/SJDF, pela qual requereu a suspensão do impacto financeiro de R\$ 256.601.388,18, para o fim de reconhecer tal valor como exposição involuntária da concessionária, cuja decisão liminar foi deferida em 15 de agosto de 2016"*.

Assim, a fiscalizada apresenta novo cálculo desconsiderando a adição de R\$ 256.601.388,18 referente à CVA na competência 06/2017. Alega-se que o reconhecimento de exposição involuntária pelo órgão regulador no citado valor está sendo discutido judicialmente, e, desta forma, os respectivos montantes de IRPJ e CSLL estariam diferidos até que fosse proferida decisão judicial transitada em julgado.

Por fim a impugnante requer:

[...] ANTE O EXPOSTO, respeitosamente, requer o provimento da presente impugnação, anulando-se os autos de lançamento ora impugnados pelos fatos e argumentos ora

expostos. Na inesperada hipótese de ser mantido o auto de infração, requer, subsidiariamente, sejam desconsiderados: os ajustes dos efeitos de CVA em 2014, e exclusão da adição de R\$ 256.601.388,18 na competência 06/2017, adequando-se eventuais multas incidentes. [...]

A Delegacia de Julgamento julgou a impugnação improcedente elaborando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO.

As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.

CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. PRAZO RESTANTE DO CONTRATO DE CONCESSÃO PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA QUOTA FIXA MENSAL DO AJUSTE - ADIÇÃO - ART. 69, IV, DA LEI Nº 12.973, DE 2014.

No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença referida no inciso III do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo então restante de vigência do contrato.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA DE 50%. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. A lei determina a imposição de multa isolada de 50% sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período. A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA. As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada com a referida decisão, a Recorrente protocolou Recurso Voluntário alegando e pleiteando o que segue:

“Em específico, se faz necessário o reconhecimento DA INSUSBSISTÊNCIA dos valores apurados no Auto de Infração, que determinam os lançamentos fiscais para as exações do IRPJ e da CSLL, com base nos lançamentos constantes do Auto de Infração, uma vez que em momento algum a Empresa Recorrente deixou de oferecer à tributação os ativos e passivos regulatórios setoriais (CVA), pois conforme constou do próprio Termo de Verificação Fiscal (TVF), no item 1, alínea a”, da fl. 38 e do item 3.2, às fls. 47 a 50, foi oferecido a CVA à tributação, adicionando ou deduzindo os valores quando da apuração do Lucro Real para fins do IRPJ ou do Lucro Ajustado para fins da CSLL, quando do faturamento, momento em que ocorreu o fornecimento de energia elétrica.

Da mesma forma, insustentável o Auto de Infração sob análise, sob a perspectiva de se oferecer a tributação o reconhecimento contábil de um ativo/passivo financeiro setorial, que ocorre durante a vigência do contrato de concessão, sem que tenha ocorrido o fato gerador, especialmente considerando que esses valores, reconhecidos contabilmente, não são líquidos e certos e estão condicionados à homologação da ANEEL, para serem exigidos ou ressarcidos aos consumidores e/ou usuários do serviço de acordo com o fornecimento/faturamento futuro de energia elétrica, momento em que ocorrerá, então, a disponibilidade jurídica e econômica, conforme disposto no Parecer nº 26/2002-Cosit. Ressaltando, ademais, que o Quarto Termo Aditivo ao Contrato de Concessão, tratou do saldo residual da CVA, constituída a partir desse último reajuste ou revisão tarifária até a data do encerramento da concessão, cuja indenização estará garantida pela União Federal, mas somente após a abertura de processo administrativo específico, onde ocorrerá a auditoria e fiscalização desses valores, para posterior homologação pela ANEEL, para tornarem-se líquidos e certos, como afirmado pela própria Cosit, na Solução de Consulta nº 101/2016, apesar de ter entendido, equivocadamente, que essa garantia seria para toda a CVA;

No mesmo sentido, entendendo de modo diverso, o Auto de Infração deve ser anulado na perspectiva de tratar-se de receita/lucro proveniente de um contrato de concessão de serviço público de distribuição de energia elétrica, em que os ativos e passivos

financeiros setoriais, cujo devedor e garantidor é a UNIÃO FEDERAL, conforme afirmado na Solução de Consulta nº 101-Cosit, de 2016, deverá, igualmente, ser tributado pelo regime de caixa, nos termos do art. 409 do RIR/99 combinado com os arts. 407 e 408, uma vez que o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro para sua realização. Destarte, estar-se-ia inquinando o procedimento fiscal de ilegalidade, mesmo na remota hipótese de que a Empresa Recorrente deveria oferecer à tributação os valores quando do seu reconhecimento contábil, pois pela característica do contrato firmado o tratamento adequado, pela norma vigente, seria o de regime de caixa para tributação do IRPJ e da CSLL, no caso, para os resultados de contratos de fornecimento de bens e serviços, firmados com a administração pública;

Não sendo acatado os argumentos anteriores, propugna para que sejam, da mesma forma, anuladas todas as multas aplicadas, quer seja pela nulidade do lançamento das exações, quer seja pela necessidade de recálculo dos valores constantes dos Autos de Infração, uma vez que não houve falta de recolhimento, falta de declaração ou, quiçá, houve uma declaração inexata desses montantes, já que todos os valores foram oferecidos à tributação indubitavelmente, não sendo o caso de cometimento da infração capitulada no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, mas sim o recolhimento em consonância com o que foi deferido e homologado pela própria Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, nos termos da jurisprudência incidente na espécie e normativos vigentes;

Não entendendo, assim, que sejam, então, desconsiderados do Auto de Infração (AI), os ajustes dos efeitos de CVA no período de 2014 a junho de 2016, feitos face à mudança de interpretação da Cosit manifestada na Solução de Consulta nº 101/2016, totalmente contrário ao entendimento já manifestado no Parecer nº 26/2002-Cosit (art. 146 do CTN), sem que tenha ocorrido qualquer alteração nas normas da CVA, principalmente na Portaria Interministerial MF/MME nº 025/2002 e no próprio Contrato de Concessão.”

Com relação ao segundo item autuado a Recorrente alega que:

“O Contrato de Concessão firmado entre a Impugnante e a União foi prorrogado por intermédio do Quinto Aditivo contratual, assinado em 09/12/2015 (fl. 907), com efeito retroativo a 07/07/2015, passando o termo final do contrato de concessão a ser 07/07/2045. Não foi assinado um novo pacto, mas prorrogou-se o contrato inicial, o mesmo celebrado em 1999.

Com a promulgação da Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012 e do Decreto nº 7.805, de 14 de setembro de 2012 que a regulamentou, novas disposições legais foram estabelecidas para o processamento da prorrogação das concessões, razões pelas quais a Celesc, ora Recorrente novamente ratificou o pedido de prorrogação da concessão em 18 de setembro de 2012 e em 11 de outubro de 2012, com acréscimos e adendos carreados nos novos dispositivos legais.

No entanto, o Poder Concedente – União, somente no ano de 2015, através do Decreto nº 8.461, de 2 de junho de 2015, que regulamentou a prorrogação das concessões de distribuição de energia elétrica ante Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013 (Medida Provisória nº 579/2012) e a Lei nº 9.074/1995, disciplinou as regras e condições iniciais

para que os 40 (quarenta) contratos de concessão e permissão de distribuição de energia fossem a ser analisados e pudessem ser prorrogados.

Assim foi que a prorrogação do contrato de concessão da CELESC, ora Recorrente e de todas as demais Concessionárias aconteceu no país, sob uma caracterizada intempestividade e instabilidade setorial com vistas ao atendimento do serviço público, razão em que, como identificado pelo TCU e assim corroborado pelo próprio MME. Destarte, as prorrogações de concessão somente vieram a ser assinadas ao fim do ano de 2015, mais precisamente em 09 de dezembro no caso da Empresa Recorrente.

No entanto, a certeza da prorrogação era apenas uma questão temporal, e até política, talvez, mas nunca jurídico-normativa e (ou) fática, já que os serviços continuaram sendo prestados por todas as concessionárias do país, de forma ininterruptas e, principalmente, com o cumprimento e execução de todos os termos do contrato anteriormente pactuado.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogerio Garcia Peres, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

Trata o presente processo de exigências mediante autos de infrações de IRPJ e CSLL apuradas sob as regras do lucro real anual, referentes aos anos-calendário de 2014 a 2017, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, e multa exigida isoladamente pela insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, totalizando R\$ 306.863.369,36.

Conforme visto, a controvérsia instaurada diz respeito ao tratamento fiscal da diferença positiva decorrente das provisões contábeis de ativos e passivos regulatórios, notadamente da CVA, por empresa concessionária de distribuição de energia elétrica, caso da Recorrente, nos anos-calendário de 2014 a 2017.

Considerando, porém, a peculiaridade da atividade em questão, é necessário, antes de enfrentar o mérito da questão, tecer considerações gerais sobre a origem, natureza e orientações normativas aplicáveis ao ajuste decorrente da contabilização das mencionadas provisões de caráter regulatório.

De acordo com a Solução de Consulta no 101/2016, reproduzida na íntegra pela DRJ, e esclarecimentos prestados pela Recorrente, nota-se que a atividade de distribuição de energia elétrica, explorada sob a forma de concessão da União, é regulada e fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que, dentre outras competências, define a tarifa a ser cobrada dos consumidores residenciais e comerciais. Essa tarifa deve gerar uma receita capaz de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão, sofrendo reajustes periódicos para a sua manutenção.

Mais precisamente, a fatura emitida pelas distribuidoras de energia elétrica (tarifa), é composta por duas parcelas:

- (i) Parcela A, que abrange os custos não gerenciáveis pela concessionária e que são integralmente repassados aos consumidores; e
- (ii) Parcela B, que abrange os custos gerenciáveis (isto é, sujeitos a controles), mas que nem sempre são repassados aos usuários.

Tanto o valor da Parcela A quanto o valor da Parcela B da fatura de energia elétrica são sujeitos a mecanismos de verificação e reajuste, quais sejam, o Reajuste Tarifário Anual e a Revisão Tarifária Periódica, realizada, em princípio, a cada quatro anos.

Especificamente com relação aos custos vinculados à Parcela A, os quais são estimados para fins de definição da tarifa válida em determinado período, pode ocorrer o surgimento de diferenças positivas entre o valor efetivamente incorrido no período e aquele previsto, diferenças estas que podem ser recuperadas pelas concessionárias por intermédio de recomposição tarifária regulada pela ANEEL e que passaram a ser reconhecidas com o surgimento da denominada Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A ("CVA").

A CVA foi criada através da Portaria Interministerial MF/MME nº 296, de 25 de outubro de 2001, visando estabelecer um procedimento de reajuste tarifário para fins de manutenção do equilíbrio econômico e financeiro do contrato de concessão, nos seguintes termos:

Art. 1º Criar, para efeito de cálculo do reajuste da tarifa de fornecimento de energia elétrica, a Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A"–CVA destinada a registrar as variações, ocorridas no período entre reajustes tarifários, dos valores dos seguintes itens de custo da "Parcela A", de que tratam os contratos de concessão de distribuição de energia elétrica: (Redação dada pela Portaria Interministerial MF/MME nº 361, de 26 de novembro de 2004) [...]

Art. 2º O saldo da CVA é definido como o somatório das diferenças, positivas ou negativas, entre o valor do item na data do último reajuste tarifário da concessionária de distribuição de energia elétrica e o valor do referido item na data de pagamento, acrescida da respectiva remuneração financeira.

§1º A concessionária de distribuição de energia elétrica deverá contabilizar o saldo relativo a cada item da CVA mencionado no art.1º em conta específica para efeito de compensação no índice de reajuste tarifário subsequente.

§ 2º A remuneração financeira de que trata o caput incidirá sobre o saldo da CVA de cada item da "Parcela A" mencionado no art 1o desde a data da ocorrência de diferença no valor do item até a data de reajuste tarifário contratual subsequente e será calculada com base na taxa de juros SELIC em igual período.

(...)

Art. 3º O saldo da CVA deverá ser compensado nas tarifas de fornecimento de energia elétrica da concessionária nos 12 (doze) meses subsequentes à data de reajuste tarifário anual, sendo eventual diferença considerada no cálculo do reajuste tarifário seguinte.

Nesse contexto, é importante observar que, no item "fundamento" da referida Solução de Consulta, há registro expresso no seguinte sentido:

29. A adoção pelas concessionárias das normas contábeis internacionais a partir de 2010, em cumprimento ao Despacho SFF/Aneel nº 4.722, de 18 de dezembro de 2009, implicou o fim do reconhecimento, na escrituração contábil elaborada para fins societários, dos valores registrados na conta CVA, entre outras razões, sob o argumento de que haveria diversas incertezas quanto a seu efetivo recebimento. Esse reconhecimento, contudo, permaneceu nas demonstrações contábeis para fins regulatórios, exigidas pela Aneel.

Nesse ponto da incerteza de seu recebimento argumenta a Recorrente que a exigência de tributação pelo IRPJ e CSLL dessa parcela fere a legislação, onde no art. 43 do CTN dispõe que para o imposto de renda ser exigido existe a necessidade da disponibilidade jurídica ou econômica.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Em seguida, e não obstante essa ressalva de incerteza de recebimento e daí a dispensa de registro contábil para fins societário, essa mesma Solução de Consulta passa a apresentar a motivação de sua conclusão favorável à tributação dos ajustes positivos decorrentes das contas patrimoniais regulatórias, especialmente a CVA, mas apenas para o período posterior a 25/11/2014. Veja:

30. Em 25 de novembro de 2014, conforme a Ata da 13ª Reunião Pública Extraordinária da diretoria da Aneel, foi aprovado o aditamento dos contratos de concessão, de modo a identificar o Poder Concedente como a contraparte responsável pela liquidação dos saldos remanescentes dos ativos regulatórios, e determinar que os valores registrados na conta contábil CVA fossem incluídos na base da indenização devida na extinção da concessão por qualquer motivo.

31. Após a aprovação desses aditivos contratuais, o CPC emitiu a Orientação Técnica OCPC nº 08, aprovada em 28 de novembro de 2014, e divulgada em 9 de dezembro de 2014, a qual reconheceu “não mais haver incerteza significativa que seja impeditiva para o reconhecimento dos ativos e passivos decorrentes da metodologia de definição da tarifa de distribuição de energia elétrica nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral dessas entidades”, e definiu de que forma se daria o registro contábil dos valores registrados na conta CVA (destacou-se):

11. O aditamento dos contratos de concessão e permissão, nos termos tratados nesta Orientação, representa um elemento novo que assegura, a partir da data de sua assinatura, o direito ou impõe a obrigação de o concessionário receber ou pagar os ativos e passivos junto à contraparte – Poder Concedente. Esse novo evento altera, a partir dessa data, o ambiente e as condições contratuais anteriormente existentes e extingue as incertezas quanto à capacidade de realização do ativo ou exigibilidade do passivo. São condições, assim, que diferem em essência das que ocorriam anteriormente.

12. Os efeitos do aditamento dos contratos de concessão e permissão não têm natureza de mudança de política contábil, mas, sim, a de uma nova situação e, conseqüentemente, sua aplicação deve ser prospectiva.

*13. Considerando que o dispositivo aditado aos contratos de concessão e de permissão trata de saldos remanescentes apurados de itens da Parcela A e outros componentes financeiros que ainda não tenham sido recuperados e, portanto, demanda a implementação dessa prática contábil de aplicação prospectiva, o ajuste a ser efetuado deve ser reconhecido em contas de ativo ou passivo financeiro, conforme o caso, **em contrapartida ao resultado do exercício (receita de venda de bens e serviços) em que ocorrer a modificação contratual.***

Mensuração subsequente

*14. Posteriormente ao reconhecimento inicial, os ativos e/ou passivos financeiros originados das diferenças apuradas de itens da Parcela A e outros componentes financeiros em cada período contábil **devem ter como contrapartida a adequada rubrica de receita de venda de bens e serviços, no resultado do período.***

32. Uma vez definido pela OCPC nº 08, de 2014, que, a partir da celebração dos termos aditivos aos contratos de concessão, os ativos regulatórios constituídos pela variação positiva dos custos da Parcela A passam a ser contabilmente reconhecidos, tendo como contrapartida uma conta contábil representativa de receita da venda de serviços, resta verificar em que momento essa receita deverá ser oferecida à tributação do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

No caso em tela, resta evidenciado o acréscimo patrimonial obtido pela Recorrente, mediante a aquisição da disponibilidade jurídica dos valores resultantes das diferenças positivas registradas na conta CVA. Após a celebração do Termo Aditivo ao Contrato de Concessão, a Recorrente passou a ter assegurado o direito à efetiva percepção desses valores, já que foram eliminadas as incertezas que cercavam o recebimento, além de ficar estabelecido em contrato que o poder público concedente será o devedor e garantidor desses valores. Esse direito líquido e certo, após a apuração da diferença entre o valor incorrido e o previsto dos custos da Parcela A, e seu reconhecimento contábil em conta específica, passa a integrar o patrimônio da concessionária, consubstanciando uma nova receita auferida com a consecução de seu objeto social, devendo, desta forma, sofrer a incidência do imposto de renda, independentemente do efetivo recebimento que se dará em momento futuro.

Assim não deve prevalecer o argumento da Recorrente de tributar os ajuste positivos relacionados ao CVA por regime financeiro e não pela competência.

O Auditor-Fiscal verificou, também, divergências no prazo para fins de adição da quota mensal de ajuste estabelecida no art. 69, IV, da Lei nº 12.973, de 2014. Relata que o prazo original de vigência do Contrato de Concessão se encerrava em 07/07/2015 e, assim, a diferença negativa apurada nos termos do art. 69, III, daquela Lei, deveria ser adicionada em quotas fixas mensais, a partir de 1º/01/2015, considerando cerca de seis meses do prazo restante do contrato, e não em 366 meses, como fez a fiscalizada, que incluiu o aí a prorrogação do contrato de concessão, por trinta anos adicionais, a qual foi celebrada somente em 09/12/2015.

O procedimento adotado pela fiscalização levou em consideração que o art. 69, IV, da Lei nº 12.973/2014, exige que essa diferença negativa, R\$ 424.328.597,13, deveria ser adicionada, em quotas fixas mensais, a partir de 1º/01/2015, durante o prazo restante de vigência do contrato de concessão, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (Cláusula Terceira do Contrato de Concessão nº 56/99 previa sua vigência até 07/07/2015). Contudo o procedimento adotado pela Recorrente foi de adicionar a referida em cotas mensais calculadas com o encerramento do contrato em 7/7/2045. Assim, a fiscalização autou a

diferença, exigindo IRPJ/CSLL calculado com a adição de R\$ 424.328.597,13 na apuração de 2015.

A Recorrente argumenta que o Contrato de Concessão que originalmente tinha encerramento em 07/07/2015 foi prorrogado para 7/7/2045. Assim, não haveria necessidade de tributar a referida diferença integralmente no ano de 2015. A fiscalização por sua vez argumenta que a prorrogação do prazo foi assinado somente em 9/12/2015, ou seja, após o encerramento do contrato original.

Para analisar esta questão faz-se necessário definir o termo prorrogação.

Segundo De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico - Editora Forense, Rio de Janeiro 2006), o termo "prorrogação" pode ser entendido da seguinte forma: *"Prorrogação. Do latim prorogatio, de porrogare (alongar, dilatar, adiar, ampliar), exprime, originalmente, o aumento de tempo, a ampliação do prazo, o espaçamento do tempo, prestes a extinguir, para que certas coisas possam continuar, em seguimento, sem solução de continuidade. Nesta razão, a prorrogação pressupõe prazo ou espaço de tempo, que não mais existe. Aí, ocorreria coisa nova, iniciar-se-ia um novo espaço de tempo, pela solução da continuidade entre o prazo antigo e o novo prazo, revelando-se, portanto, renovação, não prorrogação. A rigor, pois, a prorrogação é a dilatação do espaço de tempo, cujo fim não ocorreu, para que se continue a fazer o que dentro dele se permitia. E, portanto, deve ser promovida antes que termine o prazo ou aquilo que se quer prorrogar, para que o tempo prefixo se dilate ou se amplie. Na prorrogação, o antes e o depois ligam-se numa continuidade para se mostrarem como uma única e só coisa, isto é, para que se apresente como um prazo ou um espaço de tempo, em que não se registrou nem ocorreu a menor descontinuidade, o que não se registra na renovação, onde se anota a interrupção entre o passado e o novo ou presente. A prorrogação, portanto, tem por objetivo precípuo não admitir interrupção nem promover uma solução de continuidade entre o espaço de tempo, que foi insignificante para cumprimento de certo fato, e o outro, que se concedeu ou veio aumentar o passado. A rigor, pois, a prorrogação é a dilatação do espaço de tempo, cujo fim não ocorreu, para que se continue a fazer o que dentro dele se permitia. E, portanto, deve ser promovida antes que termine o prazo ou aquilo que se quer prorrogar, para que o tempo prefixo se dilate ou se amplie."*

Diante da legislação, doutrina e jurisprudência acima mencionadas, pode-se concluir que na mera prorrogação de um contrato, as partes conservam as cláusulas firmadas no contrato original, limitando-se a estender o prazo de vigência da relação jurídica.

No fato em concreto, o processo de prorrogação teve início em 29 de junho de 2012 com pedido efetuado pela Recorrente à ANEEL. Por sua vez, a CELESC reforçou seu pedido em 19 de setembro de 2012, após a promulgação da Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012 e do Decreto nº 7.805, de 14 de setembro de 2012 que a regulamentou, novas disposições legais foram estabelecidas para o processamento da prorrogação das concessões. No entanto, o Poder Concedente – União, somente no ano de 2015, através do Decreto nº 8.461, de 2 de junho de 2015, que regulamentou a prorrogação das concessões de distribuição de energia elétrica ante Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013 (Medida Provisória nº 579/2012) e a Lei nº

9.074/1995, disciplinou as regras e condições iniciais para que os 40 (quarenta) contratos de concessão e permissão de distribuição de energia fossem a ser analisados e pudessem ser prorrogados.

Ademais, e mais importante como estava em processo de prorrogação de contrato o serviço nunca foi descontinuado, sendo a ANEEL continuava tratando a Recorrente como concessionária de energia elétrica mesmo após 7/7/2015. Tal fato pode ser comprovado no Processo de Revisão Tarifária de 2015, iniciado em junho 2015 e encerrado no final de outubro de 2015 com o Despacho nº 3.525 de 20 de outubro de 2015 (com um período de referência para o reajuste anual de agosto/2014 a julho/2015).

O 5º Termo Aditivo ao Contrato de Concessão 56/1999-ANEEL tem como objeto a prorrogação da concessão de 7/7/2015 a 7/7/2045, bem como na cláusula décima oitava dispõe sobre as condições da prorrogação.

Então, apesar de ter sido assinado somente em 9/12/2015, a prestação de serviço, de fato nunca foi interrompida, tal fato pode ser também evidenciado no referido aditivo contratual.

Dessa forma, com relação a este ponto a cobrança de IRPJ e CSLL não deve prevalecer.

Para solucionar o tema da concomitância da multa isolada com a multa de ofício cito o voto do Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, já que é elucidativo, e peço vênica para transcrevê-lo na sua integralidade. Vejamos:

“A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

As remissões relevantes são as seguintes:

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) —A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2 - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts, 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que "o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais".

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos.

Nesse sentido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:

HIPÓTESE		CONSEQUÊNCIA
Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória		Pagar multa de 75% ou 150% ¹ calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, caput, inciso I e II) ;
Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.		Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (caput, art. 44, §1º, IV);
Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.		Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44. §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada "sobre a totalidade ou diferença de tributo". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do que fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no

texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a

interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.

Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo."

Assim, voto no sentido de cancelar a multa isolada.

Desta forma, concluo o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar as exigências referentes aos ajustes (adições) de que trata o art. 69 da Lei nº 12.973/2014, e à aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas,

mantendo-se a exigência para se tributar os ajustes positivos relacionados ao CVA por regime de competência tal como efetuado pela fiscalização na lavratura do auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Rogério Garcia Peres

Declaração de Voto

Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa

Manifesto na presente declaração de voto o meu entendimento relacionado à infração “(ii) inobservância do prazo restante do contrato de concessão quando da entrada em vigor do art. 69 da Lei nº 12.973/2014 para fins de determinação da quota fixa mensal da adição prescrita pelo inciso IV do mesmo”.

De acordo com a Recorrente, o contrato de concessão que originalmente teria prazo de vigência até 07/07/2015 foi prorrogado para 07/07/2045. Com isso, não haveria necessidade de tributar a diferença apurada na adoção inicial até julho de 2015 (vencimento do prazo original do contrato de concessão – como entendeu a autoridade fiscal), e sim até o término da vigência do novo prazo.

O Voto do Relator, que foi acolhido pela maioria do Colegiado, manteve o entendimento defendido pela Recorrente, no sentido de que, na mera prorrogação de um contrato, as partes conservam as cláusulas firmadas no original, limitando-se a estender o prazo de vigência da relação jurídica. Assim, no cálculo da adoção inicial dever-se-ia considerar o novo prazo de vigência, devendo-se as adições ocorrerem em quotas mensais até 07/07/2045.

Com a devida vênia, não concordo com esse entendimento. A meu ver, é irrelevante para o cálculo da adoção inicial verificar se o contrato de concessão iria sofrer alterações no futuro.

Explico.

O dispositivo legal em referência (art. 69) está inserido no Capítulo IV da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que trata da Adoção Inicial.

Diferentemente das normas tributárias em geral, que, via de regra, aplicam-se indistintamente a todos os fatos que ocorrerem no período de vigência da Lei, as regras de Adoção Inicial previstas na Lei nº 12.973, de 2014, tiveram aplicação pontual, restringindo-se ao momento em que a pessoa jurídica passou a observar as disposições contidas nesta Lei (31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes).

E existe uma razão lógica para isso.

Vamos retornar um pouco no tempo, e contextualizar os fatos que justificaram a criação da norma tributária em referência:

- 1º/1/2008 – entra em vigor a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, visando harmonizar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais do *IFRS - International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Informação Financeira), emitidas e revisadas *pelo IASB - International Accounting Standards Board* (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade).
- 4/12/2008 – publicação da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real. A instituição do RTT decorreu do fato de que, com o estabelecimento com as alterações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, a apuração do IRPJ e da CSLL foi fortemente afetada. O RTT objetivou, assim, expurgar os efeitos contábeis decorrentes da citada lei, mantendo a neutralidade tributária. Neste regime, os lançamentos decorrentes do novo critério são estornados por meio do Controle Fiscal Contábil de Transição - FCont, apurando-se, assim, novo lucro líquido para fins tributários. Por se tratar de um regime de transição, a vigência do RTT esteve condicionada à entrada em vigor de uma nova lei, disciplinando os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis.
- 13/5/2014 – publicação da Lei nº 12.973, que estabeleceu normas tributárias, adaptadas aos novos métodos e critérios contábeis, extinguindo, assim, o RTT. A referida Lei permitiu que as pessoas jurídicas pudessem optar pela observância das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70, a partir do ano-calendário de 2014, ou, como regra, a partir de 1º/01/2015.

Com a extinção do RTT e a aplicação da regras insculpidas na Lei nº 12.973, de 2014, tornou-se necessária a realização de ajustes, com o objetivo de manter a neutralidade tributária. Esses ajustes foram incluídos no Capítulo IV da referida lei (Da Adoção Inicial). Neste momento deveria ser apurada a diferença entre os valores do ativo e do passivo na contabilidade societária e no FCont. Essa diferença, positiva ou negativa, deveria ser adicionada ou excluída na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Para melhor compreensão, tomemos como referência a seguinte situação hipotética.

Durante o período de vigência do RTT, a pessoa jurídica promoveu uma avaliação a valor justo (AVJ) de um determinado ativo de sua contabilidade. Esse aumento no ativo com certeza provocaria reflexos tributários, à medida que o ativo fosse sendo realizado, afetando o resultado contábil (despesa) e, conseqüentemente, o fiscal. Os ajustes do RTT anularam esse efeito. Porém, com a sua extinção, tornou-se necessário verificar se o aumento do valor contábil pela AVJ do ativo não foi totalmente realizado, de sorte que o contribuinte não obtivesse vantagens tributárias indevidas no futuro.

A solução adotada pela nova lei no capítulo da adoção inicial foi a seguinte: a diferença entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deveria ser adicionada na determinação do lucro real, salvo se o contribuinte evidenciasse contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização. Na prática, com essa opção manteve-se a neutralidade tributária, pois à medida que fossem sendo registradas na contabilidade despesas relacionadas à realização do ativo, iriam sendo promovidos os devidos ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (a adição anularia o valor do registro contábil da despesa, para fins de apuração do lucro real).

Vejamos, agora, o caso tratado no presente processo – Contrato de Concessão.

Na prática contábil adotada antes dos novos métodos e critérios contábeis, os custos de infraestrutura eram ativados no imobilizado da concessionária e depreciados ao longo da fase de operação. Com os novos pronunciamentos contábeis (Interpretação Técnica ICPC 01), esses custos deixaram de ser ativados. A concessionária passou a reconhecer a receita. O direito de exploração recebido em troca da construção da infraestrutura é reconhecido no Ativo Intangível. Esse Ativo Intangível deve ser amortizado ao longo da fase de operação.

De forma objetiva. Com a nova metodologia, o que ocorreu foi uma antecipação de parte do resultado, mas se analisarmos o período como o todo, não haveria alteração. Os ajustes do RTT blindaram essas diferenças durante o período em que ele esteve em vigor, de forma a manter a tributação anterior. Com sua extinção, foi necessário verificar a existência de diferenças para manter o mesmo tratamento tributário, mediante ajustes.

A Lei nº 12.973, de 2014, disciplinou a questão da seguinte forma:

CAPÍTULO IV DA ADOÇÃO INICIAL

(...)

Art. 69. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá:

I - calcular o resultado tributável acumulado até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, considerados os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007;

II - calcular o resultado tributável acumulado até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, consideradas as disposições desta Lei e da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

III - calcular a diferença entre os valores referidos nos incisos I e II do caput ; e

IV - adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença referida no inciso III do caput, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo restante de vigência do contrato.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de 1º de janeiro de 2015, para os não optantes, o resultado tributável de todos os contratos de concessão de serviços públicos será determinado consideradas as disposições desta Lei e da [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se ao valor a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(grifei)

A regra é simples: apura-se a diferença entre o resultado apurado considerando-se a antiga contabilidade e a nova, e essa diferença deve ser ajustada no LALUR, durante o restante do prazo do contrato de concessão.

É importante que se atente para a letra da lei: essas diferenças são reconhecidas “em quotas fixas mensais e durante o prazo restante de vigência do contrato” (grifei).

Não é preciso discorrer sobre o significado de quotas fixas (é autoexplicativo).

O art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que, “*Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*”. A situação jurídica a ser considerada é aquela definitivamente constituída no momento da adoção inicial (31/12/2013 ou 31/12/2014).

A Lei nº 12.973, de 2014, não estabeleceu nenhuma exceção.

Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus (onde a lei não distingue, não cabe o interprete distinguir). Não deve o intérprete criar, na interpretação, distinções que não figuram na lei. Não se presumem exceções.

Esse cálculo, portanto, é definitivo, e não poderia ser de outra forma, até porque as diferenças entre as duas contabilidades, que justificaram os ajustes do RTT, tomaram como referência o prazo previsto no contrato original.

Ou seja, os custos, receitas e os lucros referentes ao contrato de concessão haviam sido calculados originalmente em função do prazo inicial do contrato.

Essas diferenças é que foram consideradas no momento da adoção inicial.

A partir do momento em que o contrato é prorrogado, novas receitas, custos e lucros serão gerados e considerados na contabilidade. Não há razão para que a diferença da adoção inicial, que se refere aos lucros tributáveis gerados dentro do prazo original, tenha sua tributação estendida para além desse prazo. O que deve ser tributado no novo prazo são unicamente os lucros gerados nesse novo período.

Com efeito, não vejo como adotar um entendimento diferente, mesmo na hipótese de o contrato terminar no ano subsequente ao da adoção inicial, e posteriormente ser prorrogado (caso em análise).

Imaginemos outra situação. Um contrato de concessão que vigeria por mais três anos, após a data de adoção inicial (2014), o qual teria sido prorrogado em janeiro de 2017 (antes do término de sua vigência). Nesta situação, o contribuinte já teria reconhecido em 2015 e 2016 as parcelas mensais, cujo cálculo tomou por referência a previsão inicial de vigência que era Dez/2017 (36 meses). Pergunta-se: o valor das quotas mensais seria reajustado em 2017, considerando-se o novo prazo? Se considerarmos a resposta afirmativa, haveria uma transgressão clara do disposto no inciso IV do art. 69, pois as quotas deixariam de ser fixas.

Por tais motivos entendo que, no presente processo, é irrelevante analisar o fato de que em Dezembro de 2015 o contrato foi prorrogado e quais seriam os efeitos práticos desta dilatação.

A alteração, tendo ou não efeitos de uma prorrogação do contrato anterior, não afeta o cálculo da adoção inicial. Não existe base legal para uma reapuração com efeitos retroativos. O que deve ser observado, repito, são as condições existentes na data da adoção inicial, sem exceções.

São esses os motivos que me levaram a discordar dos fundamentos e da conclusão do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa