



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13074.733985/2023-36
RESOLUÇÃO	1302-001.311 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UHE SAO SIMAO ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Costa Faccin, Marcelo Izaguirre da Silva, Natalia Uchoa Brandão e Henrique Nimer Chamas, Sérgio Magalhães Lima e Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

O presente processo tem por objeto os seguintes autos de infração lavrados em face da UHE SÃO Simão Energia S.A. (contribuinte):

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 1433 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 106.387.927,83, referente ao fato gerador de 2018 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

“EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Exclusão Indevida, tanto na apuração da estimativa de dezembro/2018, quanto na apuração da base de cálculo do ajuste anual; no registro “M300 – Demonstração do lucro Real” da ECF retificadora entregue em 26/07/23, da Receita de Retorno da Bonificação pela Outorga (RBO). Vide Termo de Verificação Fiscal (TVF) em anexo que faz referência ao item A1 dos fundamentos do Despacho Decisório (DD) nº EOBAC/DEVAT/SRRF08ª/RFB Nº 31.998/2023.

Valores adicionados e excluídos de forma indevida no registro M300 da ECF, com a descrição “Contratos de concessão de serviços públicos - recebimento de ativo financeiro” e o histórico “Parte B: "10205010301000001"; Conta Contábil: "30101010125000001; 30101010125000003; 30101050199000010”.

ADIÇÃO INDEVIDA.....982.503.519,38
 (-) EXCLUSÃO INDEVIDA..... -1.132.274.071,85
 VALOR LÍQUIDO DA EXCLUSÃO INDEVIDA..... -149.770.552,47
 (...)

SALDO INSUFICIENTE INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízo fiscal do ano-calendário de 2017 de forma indevida, tanto na apuração da estimativa de dezembro/2018, quanto na apuração da base de cálculo do ajuste anual; no registro “M300 – Demonstração do lucro Real” da ECF retificadora entregue em 26/07/23. Vide Termo de Verificação Fiscal (TVF) em anexo que faz referência ao item A3 dos fundamentos do Despacho Decisório (DD) nº EOBAC/DEVAT/SRRF08ª/RFB Nº 31.998/2023.”

b) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (a fls. 1427 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 38.299.654,00, referente ao fato gerador de 2018 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

“EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Exclusão Indevida, tanto na apuração da estimativa de dezembro/2018, quanto na apuração da base de cálculo do ajuste anual; no registro “M350 – Demonstração da Base de cálculo da CSLL” da ECF retificadora entregue em 26/07/23, da Receita de Retorno da Bonificação pela Outorga (RBO). Vide Termo de Verificação Fiscal (TVF) em anexo que faz referência ao item A1 dos fundamentos do Despacho Decisório (DD) nº EOBAC/DEVAT/SRRF08ª/RFB Nº 31.998/2023.

Valores adicionados e excluídos de forma indevida no Registro M350 da ECF, com a descrição “Contratos de concessão de serviços públicos - recebimento de ativo financeiro” e o histórico “Parte B: "10205010301000001"; Conta Contábil: "30101010125000001; 30101010125000003; 30101050199000010”

ADIÇÃO INDEVIDA.....982.503.519,38
 (-) EXCLUSÃO INDEVIDA..... -1.132.274.071,85
 VALOR LÍQUIDO DA EXCLUSÃO INDEVIDA..... -149.770.552,47

(...)

SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa do ano-calendário de 2017 de forma indevida, tanto na apuração da estimativa de dezembro/2018, quanto na apuração da base de cálculo do ajuste anual; no registro “M350 – Demonstração da Base de cálculo da CSLL” da ECF retificadora entregue em 26/07/23. Vide Termo de Verificação Fiscal (TVF) em anexo que faz referência ao item A3 dos fundamentos do Despacho Decisório (DD) nº EOBAC/DEVAT/SRRF08ª/RFB Nº 31.998/2023.”

A contribuinte impugnou os lançamentos e a **2ª Turma da DRJ/BSB** proferiu, no **Acórdão n. 101-028.117, de 12 de julho de 2024 (a fls. 1993 e segs.), decisão cuja ementa assim dispõe:**

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2018

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ATIVO FINANCEIRO. RETORNO PELA BONIFICAÇÃO DA OUTORGA. RBO. TRIBUTAÇÃO.

A parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a sua receita anual de geração, receita operacional, constituindo-se receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PAGAMENTO DA OUTORGA DA CONCESSÃO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, nos termos do § 7º do art. 7º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica e, conseqüentemente, é o valor que pode ser deduzido, ao longo da execução do contrato de concessão, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, arts. 6º, 7º e 12; Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; art. 15; Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, art. 8º, §7º, e art. 15, §10; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 17 de março de 2017, art. 68.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ATIVO FINANCEIRO. RETORNO PELA BONIFICAÇÃO DA OUTORGA. RBO. TRIBUTAÇÃO.

A parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a sua receita anual de geração, receita operacional, constituindo-se receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para fins de apuração da base de cálculo da

CSLL. CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PAGAMENTO DA OUTORGA DA CONCESSÃO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, nos termos do § 7º do art. 7º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica e, conseqüentemente, é o valor que pode ser deduzido, ao longo da execução do contrato de concessão, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 1º e 2º; Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; art. 15; Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, art. 8º, §7º, e art. 15, §10; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 17 de março de 2017, art. 69.”

A contribuinte tomou ciência do Acórdão n. 101-028.117 em 22/8/2024 (AR a fls. . 2.026) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 2029 e segs.) em 20/09/2024 (Termo a fls. 2028), no qual aduz as razões de defesa a seguir transcritas em apertada síntese:

IV.1 - ESCLARECIMENTOS INICIAIS: A ATIVIDADE DA RECORRENTE E A CONCESSÃO VENCIDA POR ELA

58. A Recorrente foi vencedora do Leilão nº 1/2017, promovido pela Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”) em 27.9.2017, por meio da qual foi outorgado a ela pela União a concessão do direito de exploração da geração de energia elétrica na Usina Hidrelétrica São Simão (“UHE”).

59. A capacidade instalada da UHE é de 1710 MWm, sendo a energia assegurada de 1202 MWm. Da energia assegurada, a Recorrente transaciona sua produção nos seguintes ambientes: a) 841,4 MWm em regime de alocação de cotas de garantia física e de potência às concessionárias do serviço público de distribuição no Sistema Interligado Nacional – (“SIN”) b) 306,6 MWm no Ambiente de Contratação Livre (“ACL”) por meio de contratos de curto e longo prazos, negociados com terceiros.

60. Para vencer o Leilão nº 1/2017, a Recorrente desembolsou o montante de **R\$ 7,18 bilhões a título de bonificação da outorga (BO)**, nos termos do artigo 8º da Lei 12.783, de 11.1.2013 (“Lei 12.783/13”) , com redação dada pela Lei 13.203, de 8.12.2015 (“Lei 13.203/15”), pagos em parcela única na data de 28.11.2017 (doc. 04 da Impugnação).

61. Passo seguinte, para formalizar a concessão, foi assinado o Contrato de Concessão nº 001/2017 (“Contrato de Concessão – doc. 05 da Impugnação”) para a prestação do serviço de geração de energia elétrica pelo prazo de 30 (trinta) anos). Na assinatura do contrato, a Recorrente optou pela operação assistida pelo período de 180 dias, sendo que a assunção do serviço efetivamente foi iniciada em 10.5.2018.

62. Além de ficar responsável pela geração de energia, a Recorrente também ficou encarregada da gestão, ampliação e melhoria dos ativos de geração concessionados. Estas são OBRIGAÇÕES da Recorrente na realização do Contrato de Concessão e são custeadas, também, no valor recebido como remuneração. Confira-se:

(...)

63. No Contrato de Concessão também ficou estabelecido que a Recorrente poderia vender a energia elétrica produzida em dois mercados diferentes: (i) pelo menos 70% da produção deveria ser direcionada ao Ambiente de Contratação Regulada (“ACR”) no Sistema de Cota de Garantia Física e (ii) até 30% poderia ser negociado no ACL.

64. A remuneração auferida no âmbito do ACR consiste na Receita Anual de Geração (“RAG”) que apesar de anual, é faturada em parcelas mensais. A RAG, por sua vez, é composta do Custo da Gestão dos Ativos de Geração (“GAG”) e do RBO, conforme determina a Subcláusula Primeira da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão:

(...)

65. Durante o período da concessão, portanto, a Recorrente receberá a RAG no montante anual de R\$ 1.032.161.000,00 (conforme Anexo 3 do Contrato de Concessão), **sendo R\$ 796.629.000,00 referente ao RBO** e R\$ 235.532.000,00 referente a GAG. Esses montantes foram reduzidos em 70% a partir de 10 de maio de 2018, conforme Nota Técnica nº 159, de 11.7.2018, totalizando R\$ 577.641.000,00 de RBO e R\$ 164.872.000 de GAG.

66. Durante o período de operação assistida, a Recorrente fez jus apenas ao RBO, conforme previsto na Subcláusula Quinta da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão:

(...)

67. O contexto no qual se estabelece o Auto de infração em disputa atualmente é este: **o contribuinte vence uma concessão, pagando uma bonificação pela outorga de 7,18 bilhões e é remunerado por ela mediante o recebimento da RAG, composta pelo o RBO e a GAG e uma parcela de receita decorrente da geração e venda da energia elétrica no ACL. Não apenas, a Recorrente também fica responsável pela gestão, ampliação e melhoramento dos ativos geradores de energia pelo prazo de 30 (trinta) anos.**

68. A Recorrente, nesse cenário, tributou as receitas advindas da exploração do serviço público, INCLUSIVE, o RBO, e, como determinaram as próprias DD. Autoridades Fiscais em Solução de Consulta, conforme será abordado em mais detalhes adiante, **excluiu de sua apuração valor amortizado da bonificação da outorga (BO), e que foi interpretada de forma completamente equivocada pelo V. Acórdão da DRJ/01.**

69. Assim, as DD. Autoridades Fiscais, para a surpresa da Recorrente, **exigem o IRPJ e a CSLL supostamente devidos em razão do fato de não ter tributado o RBO ao mesmo tempo em que excluía de sua apuração o retorno da outorga (BO), o que simplesmente não é verdadeiro.**

70. Antes de se demonstrar por todos os meios cabíveis que incluiu as ditas receitas em sua apuração, a Recorrente precisa esclarecer a esses I. Julgadores que está seguindo o melhor regimento contábil aplicável à sua atividade econômica (sequer analisado pelo V. Acórdão da DRJ/01), a legislação tributária, mas também os estritos termos indicados – de forma vinculante – pelas próprias Autoridades Fiscais em Solução de Consulta. Vejamos.

IV.2 A NATUREZA JURÍDICA DO RETORNO DA BONIFICAÇÃO DA OUTORGA (RBO)

71. Em 17.5.2017, a ANEEL expediu a Nota Técnica nº 08/2017, nos autos do Processo Administrativo nº 48500.001997/2017-67, com o objetivo de instruir o processo de instauração de Audiência Pública para “colher subsídios para aprovação do Edital e Anexos do Leilão de Contratação de Concessões de Usinas hidrelétricas em Regime de Alocação de Cotas de Garantia Física e Potência nos termos da Lei n. 12.783/2013, alterada pela Lei nº 13.203/2015 (Leilão nº 01/2017-ANEEL) Por meio dessa Nota Técnica nº 08/2017, a ANEEL estabeleceu a forma de pagamento da Bonificação pela Outorga, assim como a remuneração da vencedora do Leilão.

72. Nos termos dos itens 18 a 20 da referida Nota Técnica, ficou determinado que a vencedora receberia a RAG, composta pelo GAG e da parcela da RBO, além dos encargos e tributos, inclusive os encargos de conexão e uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição de responsabilidade da concessionária. Confira-se:

(...)

73. Nos autos do mesmo Processo Administrativo nº 48500.001997/2017-67, a ANEEL expediu a Nota Técnica nº 135/2017 para estabelecer a forma em que deveria ser calculada a GAG e o RBO. Nesse caso, a conclusão adotada foi a de que a parcela da RBO, amortizada ao longo de prazo de 30 (trinta) anos de concessão, seria reduzida a 70% do seu valor no encerramento do período de transição da concessão (após o final da operação assistida):

(...)

74. Nesse contexto, segundo as manifestações da própria ANEEL, a RBO é remuneração paga pelo Poder Concedente que (i) compõe a Receita Anual de Geração – RAG --, de forma incondicional e não atrelada à performance ou gestão de ativos de geração de energia elétrica (esse último remunerado pela GAG); e (ii) busca retornar/restituir às concessionárias parcela dos valores por ela empregados na Bonificação pela Outorga.

75. Nessa extensão, tal parcela remuneratória representa hipótese de reembolso, recuperação ou restituição dos valores pagos pela concessionária para obter seu direito de explorar o serviço público durante o prazo de concessão, sem relação direta com a atividade de geração de energia propriamente dita.

76. Assim, ainda que a natureza jurídica dessa parcela pareça afastar-se da caracterização de uma receita operacional (ou seja, atrelada à atividade principal da empresa, no caso, a geração de energia elétrica), a ANEEL se posicionou no sentido de que tal parcela da remuneração deve ser considerada, para todos os efeitos regulatórios, como receita operacional das concessionárias, quando das respostas às solicitações de Esclarecimentos ao Leilão nº 12/2015:

260) QUESTÃO: A RBO deve ser incluída nas faturas documentos/fiscais emitidos pela concessionária? Em caso positivo, a RBO deve ser informada de maneira segregada (como componente da RAG)?

RESPOSTA Não, a RBO faz parte da receita operacional, tal como o GAG

77. Ainda sob o ponto de vista regulatório e atendendo às necessidades do setor elétrico para manutenção dos registros contábeis dos ativos e passivos que devem ser reconhecidos pela concessionária, a ANEEL instituiu em 2010 a contabilidade regulatória, por meio do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico

(“MCSE”). Referido manual tem por finalidade estabelecer as práticas contábeis necessárias às concessionárias e permissionárias de serviços público de energia elétrica para registro contábil de suas operações.

78. Dentro dos padrões regulatórios, a Bonificação pela Outorga deve ser reconhecida como um ativo intangível. Essa é a orientação ratificada pela ANEEL que, ao analisar questões atinentes à contabilidade regulatória para o exercício social de 2015, emitiu o Despacho nº 245, de 28 de janeiro de 2016 (“Despacho ANEEL nº 245/2016”), nos seguintes termos:

(...)

79. Entretanto, para fins do presente Processo Administrativo, **a contabilidade regulatória da Recorrente não está relacionada com sua contabilidade societária.** Esta segunda, por sua vez, corresponde aos registros que serão levados à apuração da Recorrente e, posteriormente, tributados. Aquilo que importa ao AIIM é, tão somente, a interface entre a sua contabilidade societária e a sua apuração de tributos, no contexto de exploração de atividade econômica via concessão.

IV.3 O REGIMENTO CONTÁBIL APLICÁVEL ÀS CONCESSÕES

(...)

85. As regras de contabilização das receitas auferidas por concessionárias de serviços públicos estão previstas na ICPC01, mas também na Orientação CPC 05 (“OCPC 05”).

86. Tais normas determinam que a Recorrente reconheça, pelo “modelo bifurcado”⁵ dois tipos de ativo, (i) um ativo financeiro que representa o direito incondicional ao recebimento de caixa em razão do pagamento contratualmente formalizado do Poder Público⁶ e (ii) um ativo intangível que representa o direito de cobrar o valor dos serviços públicos dos seus usuários.

87. Este é o racional previsto no item 18 da ICPC01 que, apesar de se referir ao termo “construção”, deve ser aplicado também aos casos de ampliação e melhoria do ativo público, conforme já demonstrado acima:

(...)

88. Tal procedimento é ratificado pelo item 19 da OCPC 05, que expõe de forma muito clara os contornos do “modelo bifurcado” de remuneração de concessões. Confira-se:

(...)

89. Nos termos do contrato de concessão, a Recorrente tem o direito ao recebimento incondicional de valor em relação às operações ocorridas no ACR, que deve, em razão do item 19 da ICPC 01, ser tratado contabilmente como um ativo financeiro. Por outro lado, trata-se como um ativo intangível o direito de exploração e venda de energia ao público no ACL.

90. A Recorrente não tratará do regime tributário aplicável ao intangível, mas tão somente ao ativo financeiro e seus impactos em sua apuração como exclusão do lucro real.

91. Em função desse entendimento, então, a Recorrente tem aplicado o modelo bifurcado com base no método do valor justo relativo (relative fair value). Nesse

método, deve se proceder ao cálculo do valor presente dos fluxos de caixa futuros a serem liquidados no âmbito do ACR e ACL para se determinar o montante a ser bifurcado entre ativo financeiro da concessão e ativo intangível.

92. O ativo financeiro representado pelo direito incondicional da Recorrente de receber caixa será remunerado a uma taxa de 18,15% a.a., antes dos impostos, calculada com base no fluxo de caixa futuro pelo recebimento do RBO e GAG.

93. O saldo do ativo financeiro é registrado em função do “valor justo por meio de resultado”, pois o fluxo de caixa não é caracterizado apenas como principal e juros. O modelo de negócio da Recorrente pressupõe que este ativo financeiro tem como contrapartida a recuperação do investimento realizado, cuja valorização é realizada com fundamento no fluxo de caixa futuro pelo recebimento da RBO e GAG, acrescido da correção monetária pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (“IPCA”). Em resumo, a movimentação do ativo financeiro pode ser representada da seguinte forma:

(...)

96. Portanto, o resultado decorrente da avaliação do ativo financeiro, como se pode notar I. Julgadores, leva em conta elementos que são alheios às atividades operacionais e aos valores que serão recebidos pela empresa nos termos do Contrato de Concessão, tal como a flutuação do valor de mercado do ativo financeiro.

97. No ano de 2018, objeto dos Autos de Infração ora contestados, a receita contábil foi superior aos valores faturados nos termos do contrato (e é esta a diferença sobre a qual a autuação foi imposta). Será que se a curva fosse invertida e a contabilidade tivesse registrado receita menor do que o valor faturado (por uma queda de valor de mercado do ativo, que seria registrada no resultado) a fiscalização aceitaria a tributação sobre este valor reduzido? Evidente que não, por se tratar de valores não realizados e pela existência de diversos dispositivos na legislação que levam à conclusão de que a tributação recai sobre o faturamento.

98. O ativo financeiro é apenas uma expressão contábil da recuperação do investimento realizado pelo concessionário que NÃO INCORPORARÁ OS ATIVOS DE GERAÇÃO COMO SEUS PRÓPRIOS IMOBILIZADOS, mas sim irá devolvê-los ao Poder Público ao final do contrato de concessão.

99. Em razão da necessidade de expurgar os efeitos dessa contabilização do ativo financeiro no contexto dos contratos de concessão, a legislação tributária determina a utilização de ajustes na apuração do IRPJ e CSLL, que serão abordados em mais detalhes na sequência.

IV.4 O REGIME PREVISTO NA LEI 12.973/14 ÀS CONCESSÕES

100. No caso da Recorrente: em novembro de 2017 ela pagou pela concessão a Bonificação de Outorga de R\$ 7,18 milhões e reconheceu sobre esse valor um ativo financeiro de R\$ 5.248.580.000,00.

101. Esse ativo financeiro, como discutido acima, representa o seu direito incondicional ao recebimento do retorno do investimento que será pago pelo Poder Público tendo em vista que, ao final do contrato, a Recorrente não terá direito a incorporar o ativo de geração de energia.

102. Com visto acima, a prática contábil registra a receita financeira sobre este ativo e também suas variações de mercado não realizadas, dado que foi tratado como desprezível pela legislação fiscal (entre outras razões por se tratar de valor não realizado).

103. A legislação tributária, então, buscando neutralizar os efeitos desse descasamento entre o regime contábil e tributário, estabelece certos ajustes a serem promovidos pelo contribuinte para que se tribute apenas a realização do ativo financeiro na medida em que os serviços públicos são prestados e faturados. Confira-se o que dispõe o artigo 36, caput, da Lei 12.973/14:

(...)

104. Como se pode notar do citado acima, quando a receita reconhecida pelo contribuinte tem como contrapartida o recebimento de um ativo financeiro (que representa o direito ao recebimento incondicional de caixa – como é o caso do RBO), a legislação tributária estabelece uma previsão de diferimento, para que a tributação ocorra apenas no momento do recebimento desse caixa.

105. Em relação a este ponto, cabe tecer breves comentários sobre a alegação das DD. Autoridades Fiscais no sentido de que não se aplicaria ao caso da Recorrente a previsão contida no artigo 36 da Lei 12.973/14 em razão não ter auferido receitas de construção propriamente ditas.

106. Em primeiro lugar, é preciso considerar que a redação da Lei 12.973/14 veio antes das mudanças no panorama regulatório sobre as concessões advindas da Lei 13.203/15 que introduziu a figura do pagamento da bonificação pela outorga. Mas não só, a Lei 12.973/14 também é anterior às regulamentações da ANEEL descritas acima e que descrevem a RBO como o direito incondicional ao recebimento de caixa como contrapartida ao valor pago ao poder concedente para o arremate do Leilão nº 1/2017 e que, em razão da ICPC 01, deve ser registrado como um ativo financeiro.

107. Ou seja, I. Julgadores, tivesse a Lei 12.973/14 sido escrita atualmente, certamente a redação do artigo 36 contemplaria, também, as hipóteses em que o contribuinte vencedor de uma licitação mediante o pagamento de uma bonificação de outorga. Isso porque, ainda que não possa se enquadrar exatamente em uma receita de construção, ampliação ou melhoramento, ela tem origem em um ativo financeiro representativo do direito incondicional ao recebimento de caixa pelo poder concedente como retorno do investimento realizado.

108. Em segundo lugar, não se deve analisar cada componente da remuneração pela concessão vencida pela Recorrente de forma diversa. Como antecipado acima, o RBO está incluso dentro da RAG, que, por sua vez, também inclui o GAG. O pagamento da RAG, como um todo, tem como objetivo remunerar a Recorrente pela exploração do serviço público mediante a venda de energia no ACR, mas também, compensá-la em relação aos investimentos em melhorias e ampliações dos ativos geradores de energia. Confira-se o Contrato de Concessão:

(...)

109. Essa relação entre a remuneração da Recorrente e as receitas decorrentes da realização de ampliações e melhorias também fica clara a partir da leitura da fórmula de atualização anual da RAG. Novamente, cita-se o Contrato de Concessão:

(...)

110. Em outras palavras, todo o recebimento de receitas pela Recorrente em razão da geração de energia e posterior venda no ACR decorre do fato de se ter vencido uma licitação em que será realizada a gestão, manutenção, ampliação e melhorias de ativos geradores de energia previamente existentes, mas não construídos pelo contribuinte. **As receitas auferidas pela Recorrente na gestão da UHE são, portanto, as mesmas receitas referenciadas pelo artigo 36 da Lei 12.973/14 e, por isso, aplica-se à situação descrita nos autos o regime tributário trazido no artigo mencionado.**

111. Por outro lado, para equacionar a necessidade entre o reconhecimento contábil do ativo financeiro previsto na ICPC 01 e na OCPC 05 e o diferimento da tributação garantido pela Lei 12.973/14 são promovidos ajustes ao Lucro Real. A operacionalização desses ajustes está detalhada nos artigos 168 e 169 da Instrução Normativa nº 1.700 de 14 de março de 2017 (“IN 1.700/17”):

(...)

113. Para fins de clareza, na apuração do Lucro Real das concessionárias de serviços públicos que auferem receitas cuja contrapartida é um ativo financeiro reconhecido na contabilidade da concessionária, a “receita financeira relativa aos valores decorrentes do ajuste a valor presente” é registrada como uma exclusão enquanto o lucro diferido proporcionalizado aos valores faturados ao poder concedente representa uma adição. **Em outras palavras, o ajuste do valor do ativo financeiro é excluído enquanto o valor que diminuiu esse ativo na recuperação desse investimento faturado na exploração dos serviços públicos é adicionado.**

114. Em resumo, os lançamentos contábeis que correspondem às adições e exclusões realizadas pela Recorrente em sua apuração fiscal são os seguintes:

- Atualização do ativo financeiro: a Recorrente atualiza a conta patrimonial de ativo financeiro em contrapartida de contas de resultado de receitas financeiras. Essas atualizações estão atreladas ao reconhecimento de ajuste a valor presente (AVP), tratado no art. 183, VIII da Lei das Sociedades por Ações, em razão do ativo ser decorrente de operação de longo prazo, bem como pela alteração do valor de mercado do ativo (em função da utilização do método do valor justo por meio do resultado);
- Faturamento do RBO: a Recorrente realiza o faturamento referente às cotas mensais da RAG. Contabilmente, o lançamento é realizado a crédito no ativo financeiro (ou seja, está diminuindo o valor do investimento a ser recuperado) e débito em contas a receber (caixa recebido);
- Movimentação do Lucro Real: a Recorrente exclui os valores das receitas financeiras atreladas ao AVP da atualização do ativo financeiro. Em paralelo, adiciona os valores recebidos a título de remuneração financeira e amortização da bonificação da outorga (RBO), contidos nas cotas mensais da RAG.

115. Como antecipado, a Recorrente realizou a adição de R\$ 982.503.519,38 (“Contratos de concessão de serviços públicos – recebimento de ativo financeiro”) que corresponde ao faturamento (remuneração financeira) contidos nas cotas mensais da RAG e a exclusão de R\$ 1.132.274.071,85 (“Contratos de concessão de serviços públicos – recebimento de ativo financeiro”) que corresponde ao valor das receitas financeiras atreladas ao AVP da atualização do ativo financeiro.

116. A adição e exclusão realizadas diretamente na apuração do Lucro Real correspondem à concatenação entre a contabilidade societária, os regimes de concessão e a legislação tributária.

117. Ao que importa o presente Processo Administrativo, esses ajustes (adições e exclusões) sobre o valor do ativo financeiro têm como função neutralizar a tributação sobre a atualização do valor do ativo e tributar como receita operacional, apenas aquilo que é de fato faturado e recebido pelo contribuinte. Esses valores, sim, representam um acréscimo patrimonial decorrente da exploração dos serviços públicos que lhe foram concessionados.

118. Quando as DD. Autoridades Fiscais neutralizaram esses ajustes da apuração da Recorrente, conscientemente ou não, os efeitos tributários que deles decorreram são:

1) Desenquadramento da contabilização do Contrato de Concessão de acordo com o ICPC 01; e

2) Tributação da expressão financeira não realizada do ajuste do valor do ativo financeiro reconhecido no pagamento do bônus de outorga.

119. Diferentemente do que alegam as Autoridades Fiscais, esses ajustes não tiveram o efeito de incluir na apuração da Recorrente o RBO. Pelo contrário, esse valor era objeto da adição que foi revertida.

120. Em relação aos ajustes, a Recorrente esclarece o seguinte:

- Adição: R\$ 982.503.519,38 Referência na apuração: REALIZAÇÃO DA RECEITA - RECEBIMENTO CAIXA Conta Contábil: 10102020101000000 Descrição: CLIENTES NACIONAIS - PARTES NAO RELACIONADAS - MERCADORIA – 01 10102020101000000 Referência: planilha juntada como arquivo não paginável (vide doc. 02 da Impugnação).

- Exclusão: R\$ 1.132.274.071,85 Referência na apuração: (i) OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS, (ii) RECEITA DE DIREITO DE EXPLORACAO SERVICO PUBLICO - ENERGIA ELETRICA e (iii) RECEITA DE DIREITO DE EXPLORACAO SERVICO PUBLICO - ENERGIA ELETRICA - O&M (doc. 07 da Impugnação)

(...)

121. É importante reforçar I. Julgadores que as Autoridades Fiscais estão supostamente tributando uma diferença (uma exclusão indevida no valor de R\$ 149.770.552,47) QUE NÃO CORRESPONDE àquilo que se pretendeu tributar, o RBO. Esta diferença equivale à variação do ativo financeiro reconhecida pela contabilidade por seu valor presente e justo e que não corresponde a um valor realizado.

122. Não só, o RBO havia sido tributado justamente por meio da adição que a fiscalização reverteu quando da formalização do lançamento tributário.

123. Neste ponto, vale uma digressão. Ainda que se considere que o artigo 36 da Lei no. 12.973/14 não se aplica ao caso, pelo fato de a Recorrente não ter construído a infraestrutura concedida e não ter registrado receita de construção, o que se admite apenas a título argumentativo, **a tributação teria que necessariamente recair sobre os valores faturados e recebidos.**

124. A Recorrente celebrou um contrato de fornecimento com entidade governamental, cujos resultados podem ser tributados pelo regime de caixa. De fato, na hipótese de fornecimento de contratado junto ao Poder Público, o artigo 480 do RIR/18 estabelece a possibilidade de diferimento da tributação sobre o lucro e a receita decorrente dessa contratação no caso da execução de longo prazo, como a concessão de 30 (trinta) anos da Recorrente. Confira-se:

(...)

125. O regime geral estabelecido pelo artigo citado acima prevê uma exclusão do lucro líquido no período de apuração proporcional à receita não recebida até a data do balanço. **Essa parcela excluída fará parte, no entanto, do período de apuração em que a receita for recebida.**

126. O procedimento adotado pela Recorrente adequa-se perfeitamente à previsão acima, pois houve a (i) exclusão do resultado contábil que é completamente dissociado do valor recebido e (ii) adição do valor faturado e recebido no período.

127. Por fim, todos esses ajustes tiveram como fundamento a Solução de Consulta Cosit 38/2023, determina a tributação da parcela do RBO recebida.

IV.5 A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 38/2023

128. De acordo com o critério contábil adotado pela Recorrente, não há o registro da amortização da bonificação pela outorga – BO. **Conservadoramente, a Recorrente apenas tributava o valor total faturado (RAG, que inclui a RBO), sem apropriar como custo o valor pago pela outorga da concessão, para que houvesse o direito de recebimento da RAG.**

129. Assim, a Recorrente apresentou Consulta sobre a Interpretação da Legislação Tributária com fundamento na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16.9.2013 (“IN 1.396/13”). Expostas suas considerações, a Recorrente submeteu à apreciação das Autoridades Fiscais os seguintes questionamentos:

“Está correto o entendimento da Consulente de que não é necessário adicionar à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor da amortização da bonificação de outorga (RBO) faturado, mensalmente, da RAG? Na hipótese de V.Sa. responder negativamente à questão acima, está correto o entendimento de que ela pode excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores que correspondem à restituição do “principal” do valor pago a título de bonificação de outorga, ou seja, os valores da amortização da bonificação de outorga?”

130. Veja-se que em momento algum está se falando ou se questionando sobre a tributação da variação e atualização do ativo financeiro.

131. Em resposta, foi publicada a Solução de Consulta COSIT nº 38, de 9.2.2023 (“SC COSIT 38/23”) na qual os questionamentos da Recorrente foram tratados pelas Autoridades Fiscais de acordo com o seguinte regime tributário:

“43 Com base no exposto, responde-se à consulente que:

43.1 a parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a sua receita anual de geração, receita operacional, constituindo-se receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; e

43.2 o valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, pagamento da outorga da concessão, nos termos do §7º do art. 8º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica e, conseqüentemente, é o valor que pode ser deduzido, ao longo da execução do contrato de concessão, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.”

132. Ou seja, a SC COSIT 38/23 determina que haja a tributação da parcela da RBO recebida, o que, diante da contabilidade societária da Recorrente, somente pode ser feito por meio da adição que foi indevidamente revertida pela fiscalização.

133. O Despacho Decisório nº 31.998/2023, diante desse tratamento tributário descrito pela SC COSIT 38/23, conclui equivocadamente que a Recorrente “só considerou, nos recálculos dos tributos, a resposta que lhe era benéfica no sentido de excluir das bases de cálculo o valor pago pela Bonificação pela Outorga, mas não considerou aquela que o orientava a considerar a receita de RBO nas bases de cálculo”.

(...)

135. Com a vênua, I. Julgadores, tanto as DD. Autoridades Fiscais como o V. Acórdão de primeira instância administrativa falharam em compreender o fato de que a Recorrente efetuou ajustes que tinham como efeito aplicar o tratamento previsto na Cosit 38/23, na medida em que:

- a exclusão da atualização do ativo financeiro e a adição do valor faturado (que inclui o RBO) tinham como objetivo implementar a previsão do item 43.1 da solução de consulta; estes ajustes que foram glosados, aparentemente sem que se tenha dado conta de que a referida glosa levaria a um resultado diferente do previsto na Cosit 38/23 e também diferente do expresso objetivo do auto de infração (que era o de tributar o RBO);

- a exclusão da amortização da bonificação da outorga nos termos do item 43.2 da solução de consulta.

136. Vê-se, assim, que o ajuste proposto via autos de infração viola até mesmo a SC COSIT 38/23, que determina que a receita bruta tributável equivale aos valores faturados e recebidos (RAG), incluindo a RBO. Este valor foi exatamente o tributado pela Recorrente. Como já demonstrado, a adição feita equivale exatamente aos faturamentos feitos no período (i.e., à RAG total do período). Diferentemente, a fiscalização acabou por reverter esta adição e tratar o resultado contábil como tributável.

137. Após o recebimento da SC COSIT 38/23, a Recorrente concluiu pela necessidade de retificação de suas obrigações acessórias para passar a excluir a expressão econômica da BO de sua apuração como uma exclusão do Lucro Real. Afinal, a totalidade da RAG já vinha sendo tributada, em observância à primeira

determinação da SC COSIT 38/23. Para se demonstrar o procedimento, a Recorrente esclarece que:

- Pagou R\$ 7,18 bilhões a título de bonificação da outorga quando restou vencedora do Leilão nº 1/2017 da ANEEL.

- Desse valor de R\$ 7,18 bilhões, 73,1% foram reconhecidos como ativo financeiro (R\$ 5.248.580.000,00) enquanto 26,9% foram registrados como um ativo intangível (R\$ 1.931.420.000,00).

- Para se chegar ao valor a que teria direito a excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Recorrente realizou o seguinte cálculo .

- Valor do ativo financeiro: R\$ 5.248.580.000,00

- Prazo da concessão: 30 anos ➤ Proporção anual do ativo financeiro: R\$ 174.952.666,6 (5.248.580.000,00/30)

- Proporção mensal do ativo financeiro: R\$ 14.579.388,8 (R\$ 174.952.666,6/12) • Concluindo, teve como certo que a exclusão a qual teria direito era de R\$ 174.952.666,6 por ano e R\$ 14.579.388,8 por mês.

- Como não poderia ser diferente, a exclusão está lançada em suas obrigações acessórias dessa mesma forma.

REGISTRO M300 “DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL” – LINHA 340

ANO-CALENDÁRIO 2018

HISTÓRICO: DIREITO DE CONCESSÃO

VALOR: (-) R\$ 174.952.666,6

138. Essa exclusão da RBO da apuração da Recorrente foi acatada pelas DD. Autoridades Fiscais nos documentos que acompanharam o despacho decisório. Confira-se:

(...)

139. O aumento dessa exclusão gerou um prejuízo fiscal maior do que aquele que havia na apuração original, o valor foi de (-) R\$ 23.184.994,83 para (-) R\$ 52.343.772,61 (= 23.184.994,83 + 29.158.777,78).

140. Na apuração referente ao AIIM, para a surpresa da Recorrente, as DD. Autoridades Fiscais, no entanto, desconsideraram o prejuízo fiscal acumulado na apuração (zerado). É por este motivo, também, que o valores em exigência nos Autos de Infração são tão altos.

141. Evidente que, se as DD. Autoridades Fiscais responsáveis pela produção do Despacho Decisório nº 31.998/2023 e os Autos de Infração fossem minimamente consistentes com aquilo que ficou determinado na SC 38/23 – que a Recorrente poderia excluir a BO de sua apuração – evidente que o prejuízo fiscal da Recorrente deveria ter sido resguardado ou, no mínimo, utilizado para absorver o ônus fiscal dos tributos em exigência nesses Autos de Infração.

142. Fato é que, caso o saldo de prejuízos referente ao ano-calendário de 2017 em discussão no Processo Administrativo 19614.724361/2021-98 seja validado no contencioso administrativo, é dever das DD. Autoridades Fiscais realizarem uma nova apuração do crédito tributário em exigência no

presente processo administrativo e reflita a posição final do valor de prejuízo passível de aproveitamento no ano-calendário de 2018. O CARF já se posicionou favoravelmente ao contribuinte em relação a este tema, sendo que tal entendimento também deve ser aplicado no presente caso.

IV.5.I. AS RETIFICAÇÕES PROMOVIDAS PELA RECORRENTE

143. Após receber a Resposta da SC COSIT 38/23 a Recorrente, visando implementar o entendimento das Autoridades Fiscais em relação à possibilidade de dedução (exclusão) do valor de BO pago quando da outorga, realizou a retificação de suas obrigações acessórias que, quando analisadas no Despacho Decisório nº 31.998/2023, foram homologadas apenas parcialmente. São elas:

(...)

144. Causa certo estranhamento o fato de as Autoridades Fiscais terem validado a exclusão do valor amortizado da bonificação da outorga (BO) de R\$ 174 milhões no ano-calendário de 2018, mas terem questionado o mesmo procedimento para o ano-calendário de 2017 e, por isso, negarem as reduções promovidas pela Recorrente.

145. Por outro lado, as Autoridades Fiscais também questionam no Despacho Decisório nº 31.998/2023 a adoção do regime de caixa para fins de reconhecimento das receitas que foram auferidas em decorrência da concessão pública. Explica-se.

146. A Recorrente, quando do início das suas atividades (da operação assistida) não poderia faturar as receitas a serem recebidas em razão da geração de energia pois não estava habilitada para tanto junto às autoridades estaduais. Nesse contexto, a Recorrente adotou o seguinte procedimento:

1. Tributo as receitas pelo regime de caixa referentes aos meses de novembro e dezembro de 2017 no ano-calendário de 2018; e

2. Emitiu as notas fiscais referentes a tais períodos do ano-calendário de 2017 (novembro e dezembro) a partir de fevereiro de 2018 (fazendo referência à competência faturada), conforme recortes exemplificativos abaixo.

(...)

147. Portanto, ao contrário do que determinado no lacônico e vago V. Acórdão da DRJ/01, este procedimento é absolutamente regular e encontra fundamento, inclusive na legislação tributária. É, inclusive, comum, que as concessionárias de serviços públicos adotem o regime de caixa para a tributação de suas receitas quando cumpridas certas condições, conforme será discutido a seguir.

IV.6 O PERÍODO DE TRANSIÇÃO (OPERAÇÃO ASSISTIDA) E A PROBLEMÁTICA CAIXA X COMPETÊNCIA

148. Antes de passar a discussão sobre o procedimento adotado pela Recorrente que fora questionado pelo Despacho Decisório nº 31.998/2023 em relação ao período de transição, a Recorrente esclarece, desde já, que, a partir de ter assumido a operação por completo, em maio de 2018, o faturamento e o recebimento das receitas decorrentes da venda de energia no mercado regulado (ACR) é realizado no mesmo mês.

149. Isso significa que a discussão entre o regime de caixa e competência tem período de validade, aplicando-se apenas nesse período e, sob a ótica do

Despacho Decisório nº 31.998/2023 (cujo entendimento foi mantido pelo V. Acórdão da DRJ/01), apenas a novembro e dezembro de 2017.

150. Pois bem. O fundamento para a adoção do regime de caixa em detrimento do regime de competência para os períodos de novembro e dezembro de 2017 decorre do fato de a Recorrente realizar um fornecimento de serviços públicos a preço já estabelecido.

151. Explica-se: as vendas efetuadas no ACR são realizadas através de leilões organizados pelas entidades reguladoras do setor elétrico (ANEL e Ministério de Minas e Energia - MME). Toda a energia contratada e distribuída no ACR advém de usinas em que cuja produção de energia é realizada mediante concessão, como é o caso da Recorrente, e conectadas ao Sistema Interligado Nacional (SIN).

152. Nesse ambiente de distribuição e venda de energia, a compra de energia no ACR é realizada por meio dos leilões promovidos pela CCCE, posteriormente delegada pela ANEEL a unidades consumidoras, residências e empresas, que recebem a energia elétrica por meio de distribuidoras que atuam nas regiões.

153. No ACR, o preço é estabelecido no leilão realizado pela CCEE. Para o consumidor final, a ANEEL regula as tarifas, que podem aumentar conforme as bandeiras tarifárias.

154. Nesse contexto e conforme antecipado acima, a remuneração da Recorrente pela prestação do serviço público concessionado consiste no recebimento da RAG, composta pelo RBO e pelo GAG. Ou seja, quando da venda de energia ao setor regulado, os valores a serem pagos em contrapartida à produção da energia já estão estipulados nos editais lançados pelos órgãos reguladores.

155. O que ocorre, posteriormente, é que a Recorrente recebe os valores remuneratórios da concessão (RAG) e os proporcionaliza de acordo com os clientes cativos que receberam, de fato, a energia produzida na UHE.

156. Nesse contexto, trata-se de uma operação de fornecimento de energia, cuja produção foi concessionada à Recorrente e com remuneração previamente estabelecida (RAG) no próprio Contrato de Concessão.

157. Seja em função da aplicação do artigo 36 da Lei 12.973/14, seja nos termos do artigo 480 do RIR/18, ambos já transcritos acima, não se pode admitir a tributação de qualquer valor que não o faturado e recebido pela Recorrente.

158. É justamente essa a situação que ocorreu no caso concreto. Ainda que tivesse o direito reconhecido ao recebimento dos valores advindos da concessão, em razão de não ter faturado a produção e distribuição de energia, a Recorrente não recebeu as respectivas receitas nos meses de novembro e dezembro de 2017, mas tão somente após o faturamento, que passou a ocorrer a partir de fevereiro.

159. Essas receitas diferidas, portanto, com fundamento no artigo 480 do RIR/18, foram tributadas nas apurações subsequentes referentes ao ano-calendário de 2018, quando foram faturadas e recebidas pela Recorrente. Portanto, em 2018 houve 14 faturamentos, todos tributados em sua integralidade.

160. Não obstante, caso as DD. Autoridades Fiscais tivessem mesmo sido consistentes com o racional contrário ao regime de caixa adotado no Despacho Decisório nº 31.998/2023, teriam tributado as receitas reconhecidas pelo regime de competência no ano-calendário de 2017.

161. Isso não ocorreu. O AIIIM lavrado não exigem quaisquer tributos referentes ao ano-calendário de 2017, mas apenas 2018.

162. Até porque, diga-se de passagem, o direito à constituição do crédito tributário referente a fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos no ano-calendário de 2017 (31.12.2017) já teria decaído quando da lavratura dos Autos de Infração, em 29.11.2023, quase 6 (seis) anos depois.

163. E mais, mesmo que se admita que a Recorrente deveria ter reconhecido e tributado essas receitas nas competências de novembro e dezembro do ano-calendário de 2017, fato é que elas, nos termos defendidos acima, foram regularmente oferecidas à tributação quando da apuração anual do ano-calendário de 2018.

164. Mesmo que a título subsidiário, sequer está em discussão um possível atraso no pagamento de tributos e os seus respectivos efeitos. **Aquilo que se exige no Auto de Infração diz respeito, única e exclusivamente, à suposta exclusão indevida do RBO do resultado da Recorrente em 2018.**

165. Se as Autoridades Fiscais entendessem que a Recorrente teria recolhido tributos a menor em razão desse diferimento de receitas – realizado com fundamento legal, importante lembrar – deveriam ter exigido o IRPJ e a CSLL incidentes sobre tais valores cujos fatos geradores ocorreram em 31.12.2017 e, logicamente, expurgado os efeitos do reconhecimento dessas receitas no ano-calendário seguinte. Ou um, ou outro.

166. Fato é que, se as receitas devessem ter sido tributadas no ano-calendário de 2017, mas não no ano seguinte, como ocorreu, os Autos de Infração partem de uma base de cálculo equivocada. Caso a premissa adotada pelas DD. Autoridades Fiscais no Despacho Decisório nº 31.998/2023 (e mantida pelo V. Acórdão da DRJ/01) fosse, de fato, cumprida quando da lavratura do Auto de Infração, o ponto de partida da exigência (lucro operacional) seria menor do que aquele que foi considerado na realidade.

167. Para demonstrar esse equívoco, a Recorrente realizou uma simulação da adoção, desta vez, correta do regime de competência em relação às receitas que eventualmente seriam tributadas no ano-calendário de 2017. Para mais detalhes sobre o tema, l. Julgadores, confira-se a planilha de cálculo anexa a estes autos (doc. 10 da Impugnação)

168. Deve restar claro, portanto, que também não procede a alegação das Autoridades Fiscais no Despacho Decisório nº 31.998/2023, e do V. Acórdão da DRJ/01, sobre a necessidade de adoção do regime de competência em detrimento do regime de caixa em relação às receitas reconhecidas antes do faturamento das respectivas notas fiscais. Como visto acima, o artigo 480 do RIR/18 garante a possibilidade de tributação pelo regime de caixa para os valores faturados contra o poder público em contratos de fornecimento contratado.

V – DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

169. O V. Acórdão da DRJ/01 entendeu ser desnecessária a realização de diligência pelo fundamento de que todos os documentos já estão no processo. Entretanto, **a decisão de primeira instância administrativa sequer analisou cuidadosamente as provas juntadas nos autos e apenas se ateve a repetir os argumentos que foram desenvolvidos pelas DD. Autoridades Fiscais no Despacho Decisório nº 31.998/2023.**

170. Em que pese tal fato, a Recorrente juntou diversos documentos que explicam o racional da forma da tributação da RBO e que deveriam ser cuidadosamente analisados, pois envolvem questões contábeis. Assim, como houve a manutenção do Auto de Infração era no mínimo necessária a conversão do julgamento em diligência para que as DD. Autoridades Fiscais demonstrassem de forma objetiva os motivos pelos quais realizou os ajustes pretendidos (neutralização das adições e exclusões da apuração da Recorrente) e que culminaram nos mais de R\$ 100 milhões exigidos a título de crédito tributário.

171. Por esse motivo, desde já, **a Recorrente reitera o seu pedido para que esse E. CARF determine a realização de diligências** para que as DD. Autoridades Fiscais esclareçam os pontos acima indicados.

172. Para isso, a Recorrente apresenta abaixo quesitos preliminares, os quais pretende complementar a partir do momento que houver resolução da conversão do julgamento em diligência, para o que deverá ser devidamente intimada:

1. Qual o racional adotado pelas DD. Autoridades Fiscais quando da neutralização dos ajustes promovidos pela Recorrente no Registro M300 da ECF com fundamento no melhor regramento contábil e os artigos 168, 169 da Lei 12.973/14, bem como o artigo 183, IV da Lei das S.A?

2. Qual a comprovação produzida pelas DD. Autoridades Fiscais de que o valor tributado pela Recorrente por meio dos ajustes que foram glosados não teve, em sua composição, os valores faturados e recebidos a título de RBO?

3. Se a exclusão do valor da bonificação da outorga (BO) teria sido validada por meio da SC COSIT 38/23 e, em relação à apuração de 2018, as DD. Autoridades Fiscais validaram a exclusão de R\$ 174.952.666, mas desconsideraram a redução promovida no ano-calendário de 2017, que teve como efeito prático a desconsideração do estoque de prejuízos da Recorrente de aprox. R\$ 53 milhões apropriáveis para o ano-calendário em que o crédito tributário objeto dos Autos de Infração foi constituído?

VI – DA NECESSIDADE DE JULGAMENTO CONJUNTO DESTES PROCESSOS E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO 19614.724361/2021-98

173. Por fim, assim como realizado em primeira instância, a Recorrente requer sejam os presentes autos **juizado em conjunto com o Processo Administrativo 19614.724361/2021-98. Isso porque, como antecipado acima, toda a motivação da lavratura do AIIM impugnado neste Processo Administrativo decorre das ponderações propostas pelas Autoridades Fiscais no Despacho Decisório nº 31.998/2023 (Processo Administrativo 19614.724361/2021-98).**

174. Sendo assim, é absolutamente evidente que as matérias são conexas, as próprias defesas são conexas e, por isso, os processos administrativos devem ter um apensamento ou, minimamente, serem julgados em conjunto. Nesse contexto, a Recorrente requer que o presente processo administrativo seja apensado ao

Processo Administrativo nº 19614.724361/2021-98 (ou vice-versa) ou, minimamente, ambos tenham os seus respectivos Recursos Voluntários distribuídos e julgadas em conjunto.

VII – DO PEDIDO

175. Diante do exposto, a Recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja regularmente recebido, processado e integralmente provido para reformar integralmente o V. Acórdão recorrido e, conseqüentemente, cancelar o Auto de Infração, em razão da comprovação pela Recorrente de que:

(i) o AIIM é nulo em razão da ausência de motivação e do Erro de Direito, na medida em que as DD. Autoridades Fiscais estão supostamente tributando o RBO, mas na verdade, neutralizaram os ajustes promovidos na apuração da Recorrente em razão do regimento contábil aplicável às concessões. Em última medida, estão exigindo tributos sobre algo que não é o RBO em total contradição com a justificativa da autuação.

(ii) a Recorrente demonstrou que os ajustes realizados na apuração do Lucro Real decorrem da adoção das práticas contábeis previstas na ICPC 01 e na OCPC 05, bem como nos artigos 36 da Lei 12.973/14, 168 e 169 da IN 1.700/17, ou ainda do artigo 480 do RIR/18. Não só, demonstrou também que a parcela do RBO está inclusa em sua receita contábil (receita operacional) sendo que aquilo que foi tido como uma exclusão indevida pelas Autoridades Fiscais não representa, conceitual ou matematicamente, o RBO e, também por isso não deve ser tributado.

(iii) a Recorrente também demonstrou que, contrariamente ao entendido pelas Autoridades Fiscais no Despacho Decisório nº 31.998/2023, a adoção do regime de caixa para a tributação de receitas referentes aos meses de novembro e dezembro de 2017, no ano-calendário de 2018, tem como fundamento o artigo 480 do RIR/18.

176. Subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção parcial ou total do lançamento tributário, o que se admite com fins argumentativos apenas, a Recorrente requer, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, a conversão do julgamento em diligência para que as DD. Autoridades Fiscais corrijam os erros cometidos no Auto de Infração a fim de apurar se há mesmo valor do RBO que não foi tributado, com base na legislação que regulamento o IPI, nos termos da fundamentação desta defesa.

177. A Recorrente também requer que essa defesa seja processada e julgada em conjunto com aquela apresentada no Processo Administrativo 19614.724361/2021-98, dada a sua conexão. Por fim, protesta a Recorrente provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, em especial pela juntada de novos documentos que se fizerem necessários para avaliar as características técnicas dos produtos, caso entendam V.Sas. necessário.”

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

O primeiro item dos autos de infração postos em julgamento, conforme já relatado, reside na glosa de uma exclusão das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL no valor de R\$ 149.770.552,47, sendo que os autos de infração assim fundamentam os lançamentos:

Exclusão Indevida, tanto na apuração da estimativa de dezembro/2018, quanto na apuração da base de cálculo do ajuste anual; no registro “M300 – Demonstração do lucro Real” da ECF retificadora entregue em 26/07/23, da **Receita de Retorno da Bonificação pela Outorga (RBO)**. Vide **Termo de Verificação Fiscal (TVF) em anexo que faz referência ao item A1 dos fundamentos do Despacho Decisório (DD) nº EOBAC/DEVAT/SRRF08ª/RFB Nº 31.998/2023**.

Já o segundo item das autuações em tela reside na acusação de que o sujeito passivo compensou prejuízo fiscal do ano-calendário de 2017 de forma indevida, tanto na apuração da estimativa de dezembro/2018, quanto na apuração da base de cálculo do ajuste anual.

Vale transcrição do inteiro teor do Termo de Verificação Fiscal a fls. 1424, *in verbis*:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) supra, constatou-se as seguintes irregularidades:

No Despacho Decisório (DD) nº EOBAC/DEVAT/SRRF08ª/RFB Nº 31.998/2023, juntado ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) 19614.724361/2021-98 e copiado para o PAF em epígrafe, foi apurado recolhimento a menor nas estimativas de IRPJ e CSLL de dez/18, apuradas com base em balancete de suspensão/redução pela prática das seguintes infrações:

A) - REDUÇÃO DOS TRIBUTOS POR EXCLUSÕES INDEVIDAS OU NÃO CONSIDERAÇÃO DE RECEITAS NAS BASES DE CÁLCULO:

A1) – RECEITA DE RETORNO DA BONIFICAÇÃO PELA OUTORGA – RBO;

A2) – RECEITAS E DESPESAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL;

A3) – DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL NA APURAÇÃO DAS ESTIMATIVAS DE NOV/18 E DEZ/18.

Tendo em vista que as bases de cálculo da estimativa de dez/98 e do ajuste anual são iguais, constatou-se que as infrações relatadas nos itens A1 e A3 dos fundamentos do DD também ocorreram na apuração dos valores devidos no ajuste anual.

A infração relatada no item A2 não ocorreu no ano-calendário (AC) de 2018. Porém, a sua ocorrência no AC de 2017, juntamente com as infrações relatadas

nos itens A1 e A3, gerou reflexo no AC de 2018, conforme relatado no item A3 dos fundamentos do referido DD.

As revisões de cálculos dos tributos apurados nas ECF de que trata o DD retromencionado são:

- Ano-calendário (AC) 2017: ECF retificadora entregue em 11/05/23; e
- AC 2018: ECF retificadora entregue em 23/05/23.

Após a lavratura do DD retromencionado, constatou-se que o sujeito passivo entregou as seguintes novas ECF retificadoras:

- AC 2017: ECF retificadora entregue em 12/07/23; e
- AC 2018: ECF retificadora entregue em 26/07/23.

No entanto, verificou-se que os valores informados nos registros das novas ECF retificadoras entregues em julho/23; e que foram objeto das revisões das ECF retificadoras entregues em maio/23; não foram alterados, não havendo necessidade, portanto, de nova revisão de cálculos por parte da auditoria da Malha DCTF.

As diferenças apuradas nas bases de cálculo do ajuste anual do AC de 2018 decorrem de revisões dos cálculos informados nos registros M300, M350, N630 e N670 da ECF retificadora entregue em 26/07/23, e constam de planilhas de arquivos Excel juntados em anexos do presente termo.

Ante todo o exposto, lavramos 02 (dois) autos de infração, cujos créditos tributários são assim resumidos:

TRIBUTO	VALOR ORIGINAL	MULTA	JUROS	TOTAL
IRPJ	50.528.581,26	37.896.435,94	17.962.910,63	106.387.927,83
CSLL	18.190.289,25	13.642.716,93	6.466.647,82	38.299.654,00
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	68.718.870,51	51.539.152,87	24.429.558,45	144.687.581,83

.....”

O Despacho Decisório referido no TVF consta a fls. 1412 destes autos, sendo que vale a transcrição dos seguintes excertos:

“Nos termos artigo 17 da Instrução Normativa RFB nº 2.005/2021 o sujeito passivo em epígrafe incidiu em parâmetros de Malha com relação aos seguintes débitos:

DATA DA 1ª RETIFICAÇÃO	MÊS DA DCTF	TRIBUTO	CR	PA	RETIFICADA	RETIFICADORA	REDUÇÃO
21/fev/2019	dez-17	IRPJ	2362-01	dez-17	3.936.256,01	0,00	3.936.256,01
21/fev/2019	dez-17	CSLL	2484-01	dez-17	2.149.383,90	0,00	2.149.383,90
21/fev/2019	dez-17	PIS/PASEP	6912-01	dez-17	1.230.562,18	123,43	1.230.438,75
21/fev/2019	dez-17	COFINS	5856-01	dez-17	5.668.235,01	759,55	5.667.475,46
18/jan/2019	jan-18	IRPJ	2362-01	jan-18	5.504.273,03	12.220,21	5.492.052,82
18/jan/2019	jan-18	CSLL	2484-01	jan-18	1.983.410,39	6.271,38	1.977.139,01
18/jan/2019	jan-18	PIS/PASEP	6912-01	jan-18	1.135.752,02	452,93	1.135.299,09
18/jan/2019	jan-18	COFINS	5856-01	jan-18	5.231.471,42	2.787,28	5.228.684,14
30/mai/2019	mar-18	IRPJ	2362-01	mar-18	5.896.541,34	1.528.152,92	4.368.388,42
30/mai/2019	mar-18	CSLL	2484-01	mar-18	2.115.651,54	819.256,68	1.296.394,86
30/mai/2019	abr-18	IRPJ	2362-01	abr-18	5.774.457,31	1.479.550,29	4.294.907,02
30/mai/2019	abr-18	CSLL	2484-01	abr-18	2.079.524,63	791.433,75	1.288.090,88
TOTAIS					42.705.518,78	4.641.008,42	38.064.510,36

(...)

Da análise da resposta ao TIF 24.705, das Escriturações Contábeis Fiscais (ECF), das EFD-Contribuições, e das ECD, verifica-se que as reduções dos débitos relativos aos Períodos de Apuração (PA) de 2017 e 2018 ocorreram, entre outros motivos, pela exclusão ou não consideração das receitas de RBO durante o

período de operação assistida que, de acordo com o contrato de concessão, se deu de 10/11/17 a 30/05/18.

Verifica-se, nas ECD, que o sujeito passivo escriturou essas receitas nas seguintes contas:

30101010125000001	RECEITA DE DIREITO DE EXPLORACAO SERVICO PUBLICO -
30101010125000003	RECEITA DE DIREITO DE EXPLORACAO SERVICO PUBLICO -
30101050199000010	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

Posteriormente excluiu ou não considerou os valores contabilizados nessas contas nas bases de cálculo dos tributos informadas nas ECF (IRPJ e CSLL) e/ou EFD-Contribuições (PIS e COFINS).

Na página 4 de sua carta-resposta, ele afirma:

“(…) Como se observa dos dispositivos contratuais acima transcritos, em especial a subcláusula quinta, da cláusula sexta, **durante o período em que vigorou a “Operação Assistida” (período de transição), o único valor a que a contribuinte fez jus foi o relativo ao RBO - Retomo da Bonificação pela Outorga¹. Ou seja, na vigência da operação assistida (novembro de 2017 a maio de 2018), não houve qualquer reconhecimento de receita proveniente da geração de energia² (…)**”

Grifamos.

Ora, de acordo com a subcláusula primeira da cláusula sexta, o RBO é parte integrante da Receita Anual de Geração (RAG).

Depois informa que não reconhece o valor original do RBO como receita operacional, mas apenas a sua atualização financeira. Confirma-se os seguintes trechos na página 5 da carta-resposta:

“(…) **A contribuinte, como mencionado, reconhece parte dos valores (70%) do RBO como ativo financeiro, tendo em vista o direito incondicional de receber caixa. Na medida em que auferir a “RAG”, composta, dentre outras parcelas, do próprio RBO, credita a conta de ativo financeiro (reduzindo) e debita o montante relativo ao RBO na conta de contas a receber (aumentando), ambas no ativo e sem trânsito pelo resultado. Assim, apenas parte dos valores efetivamente novos e que vierem a constituir a contraprestação pelos serviços prestados são lançados no resultado do período, valores estes que são relacionados às atualizações do ativo financeiro do RBO (…)**”.

Afirma que não tinha como faturar e reconhecer a receita do RBO de nov/17 a jan/18 pelo fato de ainda não dispor de autorização para emissão de notas fiscais. Confirma-se os seguintes trechos nas páginas 5, a 8:

“(…) **Por outro lado, no que tange ao momento de reconhecimento da receita do RBO, no período em que estava em “Operação Assistida”, a contribuinte não tinha como faturar os valores daquela parcela, na medida em que ainda não tinha assumido a operação. O recebimento dos valores não era incondicional.**

Desta forma, os valores do RBO relativos ao período de novembro de 2017 a janeiro de 2018 somente foram faturados para as distribuidoras a partir de fevereiro de 2018, uma vez que, antes desta data, ainda sequer estavam aprovados os cadastros da contribuinte perante as Autoridades Fiscais para emissão das respectivas notas fiscais (…)”.

“(…) **Ademais, não se pode deixar de ressaltar que, a partir do momento em que foi autorizada a emissão dos documentos fiscais, as receitas auferidas pela contribuinte foram efetivamente levadas à tributação.**

Assim, respondendo objetivamente aos questionamentos desta fiscalização, pode-se afirmar que:

Itens 1 e 2)

Nos itens 1 e 2 do Termo de Intimação, foram solicitadas memórias de cálculo e esclarecimentos acerca das retificações realizadas nas DCTF's.

Em anexo, junta-se as planilhas em formato "Excel", com a memória de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo que a justificativa para as retificações, restou demonstrada acima, qual seja: no início do contrato de concessão (novembro de 2017 a janeiro de 2018), havia uma "Operação Assistida", em que a contribuinte ainda não tinha assumido a operação de geração de energia e, por isso, naquele momento, não tinha o direito incondicional de auferimento das receitas decorrente do contrato, uma vez que sequer tinha autorização para emissão das competentes Notas Fiscais (...).

"(...) Item 3)

De pronto, importante esclarecer que as receitas operacionais são decorrentes do contrato de concessão firmado com a ANEEL.

Portanto, conforme demonstrado acima, não se trata de equívoco na adoção do regime de reconhecimento (competência ou caixa), mas sim de oferecimento à tributação destas receitas no momento correto, ou seja, quando o faturamento restou autorizado.

Logo, as receitas não são decorrentes de variação cambial ativa e sim receitas operacionais decorrentes do contrato de concessão firmado com a ANEEL.

Item 4)

No que tange a este questionamento, a contribuinte informa que as receitas são operacionais, decorrentes do contrato de concessão firmado com a ANEEL.

Desta forma, como já mencionado, não se trata de supressão de receita e sim de oferecimento à tributação destas receitas no momento correto, ou seja, quando o faturamento restou autorizado.

Importante esclarecer que os valores foram tributados ao longo de 2018, conforme foram ocorrendo as emissões de notas fiscais (...).

Ora, primeiro ele afirma que o valor original do RBO recebido não é lançado como receita, mas creditado (reduzindo) a conta de ativo financeiro. E agora ele afirma que não pôde reconhecer a receita de RBO de nov/17 a jan/18, período em que estava sob operação assistida, pelo fato de não ainda não ter autorização para emissão de nota fiscal. Ficam, portanto, as seguintes dúvidas/contradições:

1ª) – Afinal, o valor original do RBO não foi reconhecido como receita durante todo o contrato, ou somente durante o período de operação assistida?

2ª) – De acordo com o contrato, o período de operação assistida vigorou de 10/11/17 a 10/05/18, mas o sujeito passivo afirma que não reconheceu o RBO no período de nov/17 a jan/18, pelo fato de estar impossibilitado de emitir notas fiscais.

No entanto, informa que a partir do momento (fev/18) em que foi autorizado a emitir notas fiscais, levou as receitas à tributação.

Assim, verificou-se que:

a) – Em 10/11/17 o sujeito passivo celebrou com a Aneel contrato de concessão prevendo, na cláusula sexta, o direito de recebimento da RAG a partir do início da concessão em 10/05/18.

b) – De acordo com a cláusula 6ª, a RAG é composta de várias parcelas, entre elas, o RBO.

c) – Durante o período de operação assistida, que vigorou do início do contrato em 10/11/17 até 10/05/18, o sujeito passivo fez jus, exclusivamente, ao recebimento do RBO; nos termos da subcláusula quinta da cláusula sexta,

d) – Houve a geração e fornecimento de energia durante o período de operação assistida. O correto, portanto, seria emitir as notas fiscais relativas ao RBO no período em que houve o fornecimento da energia.

(...)

Quanto às retificações das DCTF's processadas em 23/05/2023, relativas aos meses de Novembro e Dezembro de 2018, a contribuinte informa que as retificações foram motivadas pelo entendimento exarado pela própria Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT nº 38 de 9 de fevereiro de 2023. Em respostas aos questionamentos feitos pela contribuinte, a COSIT esclareceu a possibilidade de dedução dos valores pagos a título de bonificação de outorga ao longo do contrato de concessão, por se tratar de uma despesa necessária para o exercício do objeto social da contribuinte. Vejamos a conclusão constante daquela SC:

43.2 o valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, pagamento da outorga da concessão, nos termos do § 7º do art. 8º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica e, conseqüentemente, é o valor que pode ser deduzido, ao longo da execução do contrato de concessão, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste sentido, com base nos esclarecimentos da própria RFB, reitera-se, a contribuinte identificou que não havia se apropriado das despesas do RBO na apuração do IRPJ e da CSLL e, por isso, retificou suas declarações, para fazer constar a apuração correta daqueles tributos, ou seja, considerou-se as despesas com a bonificação de outorga como passíveis de dedução (...)".

É fato, esse foi um dos motivos que determinaram o recálculo dos tributos.

No entanto essa mesma Solução de Consulta assim responde a uma outra dúvida apresentada pelo sujeito passivo:

Pergunta:

"(...) a) Está correto o entendimento da Consulente de que não é necessário adicionar à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor da amortização da bonificação de outorga (RBO) faturado, mensalmente, da RAG? (...)".

Resposta:

"(...) 43.1 a parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a sua receita anual de geração, receita operacional, constituindo-se receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; (...)".

Como se vê, o próprio sujeito passivo não estava convencido da correção de seu procedimento e recebeu da Cosit a resposta de que o mesmo estava incorreto.

No entanto, só considerou, nos recálculos dos tributos, a resposta que lhe era benéfica no sentido de excluir das bases de cálculo o valor pago pela Bonificação pela Outorga, mas não considerou aquela que o orientava a considerar a receita de RBO nas bases de cálculo.

Diante do exposto, como se verá a seguir, revisou-se os cálculos efetuados pelo sujeito passivo, incluindo a receita de RBO e excluindo o valor pago pela Bonificação de Outorga nas bases de cálculo dos PA de 2017 e 2018.

(...)

A3) – DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL NA APURAÇÃO DAS ESTIMATIVAS DE NOV/18 E DEZ/18:

Em vista da revisão nos cálculos dos PA de 2017, mencionados nos itens A1 e A2 retro, apuramos R\$69.970.659,61 a título de Lucro Real e de Base de cálculo positiva da CSLL, no cálculo das estimativas de dez/17 e nas fichas do ajuste anual de 2017; ao passo que o sujeito passivo informou, na ECF retificadora entregue em 11/05/23, o valor de R\$52.343.772,61 a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Diante do exposto, como se verá a seguir, revisou-se os cálculos efetuados pelo sujeito passivo nas apurações das estimativas de nov/18 e dez/18, não considerando (glosando) a exclusão do valor de R\$52.343.772,61 da base de cálculo do IRPJ (Lucro Real) e da base de cálculo da CSLL.”

De plano, ressalte-se que, embora não esteja em julgamento nestes autos o ano-calendário de 2017, o que vier a ser decidido nos autos do PAF 19614.724361/2021-98 terá efeito direto sobre o julgamento do segundo item do auto de infração do IRPJ em tela, já que será naquele processo que se definirá a existência de prejuízo fiscal no AC 2017, cuja compensação foi considerada indevida no auto de infração do IRPJ ora em julgamento. Assim, a matéria em julgamento no PAF 19614.724361/2021-98 é uma prejudicial de mérito da matéria ora em análise, razão pela qual já se justificaria a conversão desse julgamento em diligência para que a Unidade Preparadora informasse qual a decisão administrativa definitiva nos autos do PAF 19614.724361/2021-98.

Por sua vez, não cabe, nestes autos, analisar pontos trazidos pela recorrente que dizem respeito a apuração da base tributável de 2017, de tal forma que é impertinente a terceira questão formulada pela recorrente no seu pedido de diligência. Não se pode aqui, para julgar 2018, revisitar base de cálculos de fatos geradores anteriores quando elas são objetos de outro processo.

Por sua vez, outras providências também justificam a conversão desse julgamento em diligência, conforme a seguir abordado.

No seu recurso voluntário, a recorrente alega que as Autoridades Fiscais estão supostamente tributando uma diferença (uma exclusão indevida no valor de R\$ 149.770.552,47) que não corresponde àquilo que se pretendeu tributar, o RBO, pois tal diferença equivale à variação do ativo financeiro reconhecida pela contabilidade por seu valor presente e justo e que não corresponde a um valor realizado.

Todavia, a recorrente não demonstra o que alega, nem o TVF e as planilhas anexas permitem um posicionamento seguro sobre a questão posta pela recorrente apenas agora no seu recurso voluntário. Por exemplo, se houve ajuste a valor presente do ativo financeiro, como se deu o oferecimento da receita financeira à tributação? Se houve ajuste a valor justo, houve registro de subconta de que trata a Lei 12.973/14? Isto tudo está devidamente contabilizado? Nada disso foi demonstrado pela recorrente nem é possível ter um posicionamento a partir dos documentos que estão nos autos. Da mesma forma, a recorrente não demonstra como, a partir de

ajustes a valor presente e a valor justo, foi gerada a diferença de R\$ 149.770.552,47 entre as exclusões e adições com a descrição “Contratos de concessão de serviços públicos - recebimento de ativo financeiro”. Noutro ponto, a recorrente sustenta que se aplicaria ao caso o artigo 480 do RIR/18, razão pela qual esse Colegiado terá que se debruçar se estava recorrente sujeita ao regime de competência ou ao regime de caixa, para fins de oferecimento do RBO à tributação, razão pela qual é fundamental também que esteja claro nos autos qual o valor da RBO auferida pelo regime de competência no ano de 2018 e o valor efetivamente realizado financeiramente (regime de caixa).

Por essas razões, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora:

I) INTIME a recorrente a demonstrar:

- a) qual o valor de RBO contabilizado pelo regime de competência em 2018;
- b) qual o valor de RBO realizado financeiramente (recebido pelo regime de caixa) em 2018;
- c) qual o valor de RBO oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL em 2018;
- d) como se chegou ao valor de R\$ 1.132.274.071,85 que fora excluído da base tributável de 2018 com a descrição: “Contratos de concessão de serviços públicos - recebimento de ativo financeiro” (a fls. 587);
- e) como se chegou ao valor de R\$ 982.503.519,38 que fora adicionado à base tributável de 2018 com a descrição: “Contratos de concessão de serviços públicos - recebimento de ativo financeiro” (a fls. 560);
- f) a forma de contabilização da RBO;
- g) como estavam sendo oferecidos à tributação as receitas financeiras decorrentes do ajuste a valor presente que a recorrente alega ter feito no ativo financeiro onde registrava a RBO;
- h) como contabilizava o ajuste a valor justo que a recorrente alega ter feito no ativo financeiro onde registrava a RBO;
- i) como controlava a RBO ainda não recebida (realizada financeiramente), caso as estivesse oferecendo à tributação pelo regime de caixa.

II – MANIFESTE-SE, após as respostas da recorrente, em relatório de diligência, sobre a origem da diferença de R\$ 149.770.552,47 entre as exclusões e adições, com a descrição “Contratos de concessão de serviços públicos - recebimento de ativo financeiro”, para tanto faça as diligências que entender necessárias.

III – JUNTE aos autos a decisão administrativa definitiva do PAF 19614.724361/2021-98 (quando não couber mais recurso na instância administrativa), devendo os autos aguardarem na Unidade Preparadora até que possa ser juntada a referida decisão.

III – DÊ ciência à recorrente do relatório de diligência, concedendo-lhe prazo para se manifestar nos autos.

IV – RETORNE os autos ao CARF para prosseguimento do feito.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior