



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720125/2020-50
ACÓRDÃO	1202-002.140 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LINHAS DE TRANSMISSÃO DO ITATIM S.A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO. SALDO DE AJUSTES A VALOR PRESENTE NÃO TRIBUTADOS NO LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO QUANDO MODIFICADA A APURAÇÃO PARA O LUCRO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

Por expressa disposição legal, o saldo registrado no LALUR a título de ajuste a valor presente, cuja tributação foi diferida para o momento de recebimento das receitas, deve ser oferecido à tributação quando a pessoa jurídica migra do regime de apuração do lucro real para o lucro presumido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso de ofício.

Sala de Sessões, em 21 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 10, que considerou procedente a impugnação apresentada por LINHAS DE TRANSMISSÃO DO ITATIM S.A.. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano de 2017.

MUDANÇA DE REGIME. NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. AJUSTE A VALOR PRESENTE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR.

A mudança de Regime Tributário de Lucro Real para Lucro Presumido não obriga, por si só, o Sujeito Passivo a promover adição à base de cálculo de IRPJ e CSLL de registros escriturados na Parte B do e-Lalur/e-Lacs a título de Ajuste a Valor Presente. A tributação de ofício somente deve ocorrer se houver efetiva existência de fato gerador.

Impugnação Procedente.

Crédito Tributário Não Mantido.

Na origem, o processo foi formalizado para exigir Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário 2017 em função da falta de adição às respectivas bases de cálculo dos valores de “ajuste a valor presente” escriturados no e-LALUR e e-LACS.

No entender do fisco, como a Contribuinte alterou a forma de tributação do lucro real para o presumido, os valores escriturados na parte B dos referidos livros deveriam ter sido adicionados na apuração do IRPJ e da CSLL do 1º trimestre de 2017.

Os argumentos da impugnação foram assim relatados no acórdão recorrido:

6. Em essência, conforme argumentação a partir da folha 119 (item III), a Impugnante alega impossibilidade de adição de tal saldo nas referidas bases de cálculo. Isto porque, conforme amplo detalhamento contido na Peça Impugnatória, em seu entendimento o Ajuste a Valor Presente (AVP) vinculado a ativos financeiros objeto da presente autuação, o qual é a causa da origem do montante de R\$ 56.029.798,51 e do respectivo registro de neutralização tributária escriturado na Parte B dos livros fiscais mencionados (e-Lalur/e-Lac), não se

enquadra em conceito legal de diferimento de tributação tratado pelo artigo 54 da Lei 9.430/1996.

7. Na visão da Autuada, baseada, dentre outras normas, no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN)⁶, tal saldo se refere a mero ajuste contábil decorrente de aplicação de critérios previstos em normas internacionais de contabilidade. Portanto, o entendimento de tratamento tributário é distinto daquele explicitado pelo Fisco nos autos.

8. A visão é a de que o valor de R\$ 56.029.798,51 não se vincula de forma direta a uma hipótese de incidência tributária. Portanto, não poderia ter sido considerado como efetivo fato gerador de obrigação tributária por ocasião de mera migração de Regime. Outros fatores precisariam ter sido verificados e não foram. Um deles, o mais relevante, é o de análise de de real existência de possibilidade de tributação de tal montante.

9. A diretriz básica contida na Impugnação é a afirmação de que há evidente equívoco da autuação. De fato, conforme argumenta o Sujeito Passivo, tal engano fica evidente em texto contido na folha 17, parágrafo 14, do Relatório Fiscal:

E, sendo diferimento, se enquadra na regra do art. 54 da Lei N.º 9.430/96, que não previu exceção para as concessionárias de serviço público.

10. Conforme se percebe, a Autoridade Tributária é taxativa ao afirmar que o montante de R\$ 56.029.798,51 se refere a uma autêntica Receita Diferida. Em verdade, considerando explicitação detalhada contida na Impugnação, a conclusão é a de que tal montante se trata de mera expectativa futura de receita a ser auferida. O controle na escrituração fiscal do Lucro Real tem por objetivo neutralização tributária prevista na legislação.

11. Ou seja, o argumento da Impugnante é o de que há impropriedade conceitual em conteúdo legal invocado pelo Fisco para justificar a constituição de crédito. Pois, ao contrário de previsão contida no artigo 54 da Lei 9.430/96, em sua visão há informações suficientes nos autos apontando para inconsistência técnica do entendimento do Fisco quanto ao conceito de diferimento de receita.

12. Em última análise, o Sujeito Passivo é categórico ao concluir que o referido saldo não pode ser incluído em previsão contida no referido artigo. Isto porque, o Fisco não considerou especificidades que circundam o registro do referido valor, bem como, a lógica conceitual que o envolve, a qual, em essência, conforme já indicado, está vinculada a um franco objetivo de neutralização tributária vinculada a valores escriturados na contabilidade em relação aos quais inexistem, de imediato, efetivo fato gerador.

Com fundamentos nos argumentos da defesa, a DRJ houve por bem considerar procedente a impugnação apresentada e exonerou o crédito tributário objeto do litígio. Ato contínuo, o Presidente do Colegiado recorreu de ofício a este Conselho.

Não houve interposição de razões ou contrarrazões ao recurso de ofício.

Em seguida, o processo foi submetido a sorteio, cabendo-me sua relatoria.
É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso de ofício atende ao limite de alçada estabelecido no art. 1º da Portaria MF nº 2/2023 e deve ser conhecido.

2 – MÉRITO

Na origem, o processo foi formalizado para exigir Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário 2017 em função da falta de adição às respectivas bases de cálculo do “ajuste a valor presente” escrituradas no e-LALUR e e-LACS.

No entender do fisco, como a Contribuinte alterou a forma de tributação do lucro real, apurado até 31/12/2016, para o presumido, os valores escriturados na parte B dos referidos livros deveriam ter sido adicionados na apuração do IRPJ e da CSLL do 1º trimestre de 2017.

No dizer da autoridade autuante, a fundamentação dos lançamentos restou assim consignada (com destaques ora acrescidos):

6. Trata-se de empresa concessionária de serviço público, conforme Contrato de Concessão para Prestação do Serviço Público de Transmissão de Energia Elétrica N.º 007/2009-ANEEL, celebrado com a União no âmbito do processo N.º 48500.003905/2008-92.

7. A empresa mudou a forma de tributação em 2017 (Lucro Real Anual no ano de 2016 para Lucro Presumido em 2017).

8. Devido a diferenças existentes entre esses dois regimes, a legislação prevê que, quando da mudança de regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, a pessoa jurídica deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os saldos de valores cuja tributação havia sido diferida, conforme o disposto no art. 54 da Lei N.º 9.430/96:

Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de

que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

9. O contribuinte diferiu valores relativos a AVP – Ajuste a Valor Presente, em consonância com o art. 84 da IN RFB N.º 1.515/14.

Art. 84. Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, referentes aos ativos financeiros a receber decorrentes das receitas de serviços da fase de construção, serão tributados de acordo com o disposto no art. 34.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no Lalur:

I - exclusão da receita financeira relativa aos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput apropriada no período, com registro na Parte B do valor excluído;

II - adição de parte do total dos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput, previsto para todo o contrato, na mesma proporção em que o lucro diferido for adicionado conforme art. 83, e respectiva baixa na Parte B.

10. Na Parte B do Lalur e do Lacs (Registro M500) da ECF do ano-calendário 2016 encontra-se o saldo credor de R\$56.029.798,51, resultante dos ajustes a que se refere a legislação acima:

[...]

11. Por expressão previsão legal, o saldo credor de R\$56.029.798,51 deveria ter sido adicionado à base de cálculo do IRPJ (Registro P200 da ECF) e da CSLL (Registro P400 da ECF) no 1º trimestre de 2017, mas não o foi.

12. Questionada no item 3 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, a empresa respondeu:

[...]

13. A empresa argumenta que não se trata de hipótese de diferimento, no entanto o art. 36 da Lei N.º 12.973/14 é um claro caso de diferimento, que dá a opção ao contribuinte de tributar o lucro da fase de construção à medida do recebimento. Junto à essa opção de diferimento do lucro, ocorre o diferimento da tributação dos valores de AVP, conforme determinado pelo art. 4º da Lei N.º 12.973/14 e regulamentado pelo art. 84 da IN RFB N.º 1.515/14.

14. E, sendo diferimento, se enquadra na regra do art. 54 da Lei N.º 9.430/96, que não previu exceção para as concessionárias de serviço público.

Restaram devidamente estampados, portanto, os fatos, incontroversos, que ensejaram a exigência fiscal: não tributação do ajuste a valor presente – AVP, escriturado no LALUR e no LACS, quando do reconhecimento da receita decorrente do contrato de concessão de serviço público e a mudança do regime de tributação do lucro real para o presumido.

Os fundamentos jurídicos da autuação, por outro lado, estão estabelecidos no art. 54 da Lei nº 9.430/1996, bem como nos arts. 4º e 36 da Lei nº 12.973/2014 e na regulamentação contida na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.515/2014, posteriormente revogada pela IN nº 1.700/2017.

O julgado recorrido afastou a exigência fiscal ao acolher os argumentos da impugnante. As razões do voto condutor do julgado foram assim apresentadas (com destaques acrescidos)

27. A Impugnante entende, de forma correta, conforme previsão legal contida nos artigos 90 e 169 da Instrução Normativa RFB 1.700/2017, combinada com artigos 168 e 26, bem como, com inciso VIII do caput do artigo 183 da Lei 6404/76, dentre outras normas, que o referido montante de saldo credor registrado nos livros mencionados, por inexistência de efetivo Lucro Diferido, não deve ser oferecido à tributação nos moldes considerados pelo Fisco.

28. Notadamente, conforme já indicado, em última instância, considerando extenso e detalhado conteúdo explicitado na Impugnação, a visão do Sujeito Passivo é a de que o entendimento do Fisco é inaplicável ao AVP ora tratado. Isto porque, inexistente fato gerador para a obrigação tributária imputada.

29. A argumentação essencial é a de que a regra contida no **artigo 36 da Lei 12.973, ao contrário de entendimento explicitado pela Autoridade Tributária no Relatório Fiscal, trata de hipótese de diferimento de tributação quando houver efetivo recebimento de parcela de lucro decorrente de receita reconhecida**, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual.

30. Portanto, ratificando o que diz a Impugnante, a questão central do presente caso reside, também, em resolução da seguinte questão: a alteração em forma histórica de reconhecimento contábil de receitas tem o condão de modificar natureza jurídica de receitas de empresas concessionárias e resultar em antecipação de tributação?

31. Em verdade, analisando o contexto de aplicação de tal norma (nota 8), pode-se concluir que ela visa regulação específica de momento de tributação de receitas de empresas concessionárias de serviços públicos. Assim, considerando as características de atuação da empresa ora autuada, é lícito concluir que o momento de tributação de receitas reconhecidas não pode estar em descompasso com a efetiva prestação de serviços de transmissão e o efetivo recebimento de Receita Anual Permitida (RAP).

32. Como conclusão final, a Autuada explicita de forma detalhada a visão de que, antes de efetiva prestação de serviço e de respectivo recebimento de RAP, eventuais registros de Ajuste a Valor Presente (AVP), relacionados com ativos financeiros escriturados, **representam mera expectativa de receita futura tributável**.

33. Para efeitos de apuração de IRPJ e CSLL, a defesa final é a de que o montante de R\$ 56.029.798,51 não se enquadra em conceito de renda tributável delineado pela legislação contábil e tributária vigente. Há lógica na argumentação da Impugnante. De fato, o objetivo de neutralização de efeitos tributários teria surgido exatamente para evitar tributação indevida de receitas com mera expectativa de auferimento futuro.

34. Então, considerando o esboço do que já foi dito, para efeitos do presente julgamento, relevante será saber se a nova opção pelo regime de tributação de Lucro Presumido, realmente, configura efetivo fato gerador vinculado com a real disponibilização de renda tributável nos moldes do CTN e da legislação tributária.

35. Na diretriz mencionada, realmente, conforme afirma a Impugnante, não há dúvidas de que por força do artigo 146 da Constituição Federal toda a legislação tributária deve ser interpretada sob a diretriz do CTN. De fato, sabe-se que, como fundamento para a configuração de fato gerador de tributo, o já mencionado artigo 43 do CTN exige disponibilidade de renda, seja ela econômica ou jurídica. Considerando os fatos aqui presentes, **é possível dizer que a aquisição de disponibilidade de renda pressupõe auferimento efetivo de receita** (seja ela diferida ou não), situação não detalhada e comprovada nos autos.

36. Ora, é lúcida a ideia de que o saldo credor registrado nos livros fiscais antes da referida migração de regime não se torna renda disponível em face da simples mudança em forma de tributação. Antes de tudo tem de haver confirmação de existência de efetivo fato gerador correlacionado com os registros prévios da Autuada.

37. Sem dúvidas, é a partir da efetiva ocorrência de fato gerador que se torna pertinente verificar eventuais consequências tributárias de apropriação proporcional de receitas. **No presente caso, a autoridade fiscal constituiu o crédito sem evidenciar que os valores tributados possuem fato gerador específico.** Em escassa explicitação contida no Relatório Fiscal, a Autoridade Tributária simplesmente aplicou o artigo 54 da Lei 9.430/1996 sem avaliar se o montante de R\$ 56.029.798,51 de fato vinculava-se ao conceito de Receita Diferida. Isto é, não houve avaliação durante o trabalho fiscal se, de fato, havia fato gerador tributável. **Como a tese é de que a mera migração dá suporte para a constituição de crédito, não houve outros procedimentos visando conclusões adicionais.**

38. Acerta a Impugnante ao afirmar (folha 119, último parágrafo) que, apesar de não haver nos artigos 54 da Lei 9.430/96 e 520 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR clara definição de alcance da expressão “valores cuja tributação tenha sido diferida”, **o termo diferimento, na seara tributária, consiste em permissão de recolhimento de tributo em momento posterior à ocorrência de fato gerador. Nesta perspectiva, realmente, somente há diferimento tributário de receita que já tenha sido integrada ao respectivo fato gerador por**

decorrência de efetiva disponibilidade econômica ou jurídica conforme prevê o artigo 43 do CTN já citado.

39. Por outro lado, conforme já comentado, depreende-se que o entendimento (folha 16, parágrafo 13) do Fisco é o de que o artigo 36 da Lei 12.973 é absolutamente aplicável ao referido montante. **Ou seja, diferentemente da interpretação da Impugnante, a conclusão da Fazenda é a de que o montante tributado decorre de receita reconhecida, e mais ainda, de valores efetivamente recebidos.** É o que se entende em leitura de trechos de textos descritos no Relatório Fiscal:

(folha 16, parágrafo 13) ...no entanto o art. 36 da Lei N° 12.973/14 é um claro caso de diferimento, que dá a opção ao contribuinte de tributar o lucro da fase de construção à medida do recebimento. Junto à essa opção de diferimento do lucro, ocorre o diferimento da tributação dos valores de AVP, conforme determinado pelo art. 4º da Lei N.º 12.973/14 e regulamentado pelo art. 84 da IN RFB N.º 1.515/14.9

(folha 17, parágrafo 14) E, sendo diferimento, se enquadra na regra do art. 54 da Lei N.º 9.430/96, que não previu exceção para as concessionárias de serviço público.

40. O primeiro e relevante equívoco cometido pela Autoridade Tributária ao explicitar seus fundamentos refere-se à afirmação contida no trecho acima, descrito no parágrafo 14 da folha 17, de que o artigo 54 da Lei 9.430/96 não previu exceção para as concessionárias de serviço público ao regular tratamento tributário de saldos de receitas diferidas controlados no Regime de Lucro Real por ocasião de migração para o Regime de Lucro Presumido.

41. Por certo, seguindo raciocínio lógico, tal dispositivo não traria eventual exceção específica para concessionárias de serviços públicos. Tal norma regula uma regra geral. Seria incongruente que previsse exceções da espécie aventada pela referida Autoridade.

42. Conforme bem evidencia a Impugnante em sua detalhada Peça Impugnatória, a solução da controvérsia advém de análise sistemática e específica da legislação tributária. Não como uma exceção propriamente dita, mas como estudo de efetiva existência de fato gerador e de eventual diferimento tributário.

43. A leitura da Impugnação, por si só, resulta em conclusão de que a constituição de crédito é indevida. Rica em detalhes, tal documento explicita informações suficientes para a invalidação da Autuação.

44. Sem dúvidas, o registro de saldo de R\$ 56.029.798,51 contido na parte B do e-Lalur antes da migração para o Regime de Lucro Presumido não pode ser enquadrado na regra geral contida no artigo 54 da Lei 9.430/96. Apesar de a Autuada ter optado pelo Lucro Real em 2016, conforme já dito, tal montante não se refere a um efetivo diferimento tributário conforme prevê tal dispositivo.

45. **Estão corretas as ponderações da Impugnante quanto à inexistência de receita reconhecida**, a qual, ocorrerá com a efetiva prestação de serviço de transmissão de energia e com efetivo recebimento de valores, os quais, em momento oportuno e adequado, serão tributados de acordo com regras de apuração aplicáveis ao Regime de Lucro Presumido eleito pelo Sujeito Passivo.

46. Se o crédito constituído fosse mantido haveria antecipação de tributação, fato não previsto pela legislação própria que regula o tema. Num pensamento extremo, poderia haver, inclusive, possibilidade de tributação em duplicidade. A primeira por ocasião da migração. E a segunda pela efetiva realização da receita proporcional vinculada ao ativo financeiro que deu origem ao AVP calculado pelo Sujeito Passivo.

47. Conforme já dito, o propósito de regra contida no artigo 36 da Lei 12.973/14 é assegurar que, para efeitos de tributação, **receitas de atividades de transmissão devam ser reconhecidas por critério de auferimento** (competência/realização/recebimento).

48. De fato, é o que se deduz de leitura de trecho de Solução de Consulta Cosit 112/2016 indicado na Impugnação. Em tal consulta há explicitação de lógica e de tratamento que deve ser dado a proporções de receitas auferidas em função de efetivo recebimento de valores decorrentes da operação das empresas que prestam serviços de transmissão. Vale a leitura detalhada de tal norma, a qual se aplica perfeitamente ao caso ora estudado.

49. Tais proporções, da mesma forma em que ocorreria no Regime de Lucro Real, serão tributadas no Lucro Presumido de acordo com a Receita Anual Permitida. Nesta diretriz, vale transcrever o item 28.1 da referida Solução de Consulta:

...a base de cálculo para apuração do Lucro Presumido/regime de caixa deve se dar com base na receita bruta (RAP) efetivamente recebida, com supedâneo no art. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

50. Portanto, a conclusão é a de que não há evidências probatórias adicionais demonstrando efetiva existência de diferimento tributário. Ou seja, é lícito afirmar, tendo por base o conjunto de provas instruídas nos autos, que inexistem informações no processo capazes de ratificar a tese do Fisco.

51. Em sentido contrário, a Impugnante, baseada em ampla fundamentação e detalhamento, esclarece que as receitas registradas nos referidos livros não estão sujeitas à tributação. São decorrentes de escrituração contábil neutralizada para fins tributários por exclusão de bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

52. Considerando o exposto, concluo que a adição integral do saldo credor de R\$ 56.029.798,51 em bases de cálculo do Lucro Presumido é incabível nos moldes considerados pelo Fisco. Se mantido o crédito em tais moldes a consequência seria uma antecipação de tributação não prevista na legislação. Conforme demonstrado, a tributação de tal saldo, indo ao encontro de objetivos de

neutralização tributária amplamente comentado, deve ser tributado de acordo com efetiva realização/recebimento de valores.

Estes os fatos e fundamentos expostos no acórdão recorrido que levaram o Colegiado a afastar a exigência fiscal.

Em suma, para a DRJ a norma contida no art. 54 da Lei nº 9.430/1996 não se aplicaria ao caso concreto porque não teria havido, em relação aos valores de AVP controlados na parte B do LALUR, o fato gerador tributário.

Também considera que o art. 36 da Lei nº 12.973/2014 trata do diferimento de receitas já recebidas pelas concessionárias de serviços públicos, de modo que não poderia servir de fundamento para a autuação fiscal, já que no caso em julgamento as receitas ainda não teriam sido integralmente recebidas pela Recorrente.

Aduz também que a norma antes referida não teria o condão de modificar a natureza jurídica da receita, posto que a Recorrente teria registrado uma mera expectativa de direito ao recebimento de receitas, fato que não se amolda ao conceito jurídico de renda e que, por consequência, não pode ser tributado.

Sustenta que de acordo com os fatos do processo, “...é possível dizer que a aquisição de disponibilidade de renda pressupõe auferimento efetivo de receita (seja ela diferida ou não), situação não detalhada e comprovada nos autos”.

Narra que estão corretas as conclusões da Impugnante quanto à inexistência de receita reconhecida, o que ocorrerá com a efetiva prestação do serviço de transmissão de energia.

Informa ainda que a Solução de Consulta COSIT nº 112/2016 aplica-se perfeitamente ao caso e que, segundo suas disposições, a tributação das receitas no caso de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido se daria de acordo com o regime de caixa, quando do seu recebimento.

Com todas as vênias, penso que o acórdão merece ser reformado.

O cerne da controvérsia não está no art. 54 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação é de clareza solar, mas sim se houve ou não diferimento de tributação por parte da pessoa jurídica autuada.

Neste sentido, o deslinde da controvérsia passa, mas não se resume, pela melhor exegese do disposto no art. 36 da Lei nº 12.973/2014, vazado nos seguintes termos (com destaques acrescentados):

Seção XV

Contratos de Concessão

Art. 35. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o **direito de exploração** recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento **deverá** ser

computado no lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa. (Vigência)

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais referidos no art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a receita mencionada no caput não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da **receita reconhecida pela construção**, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja **contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional** de receber caixa ou outro ativo financeiro, **poderá** ser tributado à medida do efetivo recebimento. (Vigência)

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

O caso dos autos é o normatizado pelo art. 36 acima. Salta aos olhos a evidente diferença entre as disposições do art. 35 (não aplicável ao caso em julgamento), regido pelo imperativo “deverá” e as do art. 36, mero autorizador de procedimento que poderá ou não ser adotado pela interessada.

A diferença entre as duas disposições não é meramente semântica, mas sim de conteúdo normativo. No caso do art. 36 a faculdade outorgada ao sujeito passivo permite, autoriza, faculta, que ele tribute o lucro decorrente de receita reconhecida na fase de construção à medida do recebimento das receitas. Ecoando os dizeres da autoridade autuante, é um caso clássico de diferimento de tributação por meio do qual a interessada, necessariamente optante do lucro real, deixa de ser tributada pelo regime de competência (princípio básico contábil e regra deste regime de apuração) e passa a ser tributada pelo regime de caixa, que constitui exceção ao regime de competência que exige expressa disposição normativa para sua validade.

Veja-se que o acórdão recorrido afirma que “...a regra contida no artigo 36 da Lei 12.973, ao contrário de entendimento explicitado pela Autoridade Tributária no Relatório Fiscal, **trata de hipótese de diferimento de tributação quando houver efetivo recebimento** de parcela de lucro decorrente de receita reconhecida...”.

A única ressalva quanto à conclusão da DRJ é que o diferimento ocorre antes do recebimento das receitas já que estas, uma vez recebidas, devem ser tributadas pelo regime de caixa. Por vias transversas, o acórdão recorrido acaba por convalidar a tese do fisco de diferimento da tributação.

E o fato de a receita reconhecida não ter sido integralmente tributada quando da celebração do contrato é questão incontroversa nos autos, dados os registros credores existentes no LALUR e no LACS, conforme seguinte passagem do relatório fiscal (fl. 15):

10 - Na Parte B do Lalur e do Lacs (Registro M500) da ECF do ano-calendário 2016 encontra-se o saldo credor de R\$56.029.798,51, resultante dos ajustes a que se refere a legislação acima:

Note-se que este registro é decorrente do reconhecimento contábil das receitas decorrentes do contrato celebrado com o poder público e ajustados a valor presente na data da sua celebração.

O saldo credor evidenciado é resultante do valor inicial registrado (exclusões do lucro líquido), deduzidos os valores posteriormente tributados pelo regime de caixa (adições ao lucro líquido).

O reconhecimento contábil da receita quando da assinatura do contrato de concessão é fato também incontroverso nos autos, conforme seguinte passagem da impugnação (fl. 117, com destaques ora acrescidos):

Como essas **receitas apropriadas na fase de construção** só são recebidas ao longo da execução do contrato, a Impugnante deve efetuar os ajustes contábeis necessários para demonstrar o fluxo de caixa futuro pelo seu valor presente (AVP). Por valor presente, entende-se o valor do respectivo recebível após aplicação de taxa de desconto que reflita juros compatíveis com os prazos, a natureza e os riscos relacionados à transação.

Ainda assim, a DRJ, inadvertidamente, concluiu que “...Estão corretas as ponderações da Impugnante quanto à inexistência de receita reconhecida” (item 45, acima transcrito).

Também não encontro razão para a afirmativa do acórdão recorrido em relação ao que considerou que teria sido afirmado pelo fisco quanto ao recebimento das receitas. Segundo o voto condutor do julgado, “... a conclusão da Fazenda é a de que o montante tributado decorre de receita reconhecida, e mais ainda, de valores **efetivamente recebidos**” (Item 39 acima).

Após a afirmação, transcreve passagem do TVF com a seguinte conclusão:

“...no entanto o art. 36 da Lei N° 12.973/14 é um claro caso de diferimento, que dá a opção ao contribuinte de tributar o lucro da fase de construção à medida do recebimento”...

Não há nada que indique no trecho acima que o fisco considerou que as receitas foram recebidas. Muito diferente disso, constatou a autoridade fiscal que a Lei atribuiu à pessoa jurídica a opção de tributar o lucro da fase de construção à medida do recebimento das receitas. Infundada, portanto, a afirmação da DRJ.

A Empresa, optante à época dos fatos pela tributação do IRPJ com base no lucro real, corretamente apropriou as receitas do contrato de concessão e, com base na autorização do art. 36 da Lei nº 12.973/2014, passou a tributar o AVP à medida do recebimento das receitas.

A faculdade outorgada em Lei garante à pessoa jurídica concedida a possibilidade de diferir a tributação da receita à medida do seu recebimento. Trata-se de diferimento, posto ser faculdade da pessoa jurídica, que somente pode ser usufruído por empresa tributada com base no lucro real.

Neste sentido, a IN nº 1.515/2014 e posteriormente a IN nº 1.700/2017 são de clareza solar, conforme disposição do art. 84 da primeira (art. 169 da segunda, com destaques ora acrescidos):

Art. 84. Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, referentes aos ativos financeiros a receber decorrentes das receitas de serviços da fase de construção, serão tributados de acordo com o disposto no art. 34.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no Lalur:

I - exclusão da receita financeira relativa aos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput apropriada no período, com registro na Parte B do valor excluído;

II - adição de parte do total dos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput, previsto para todo o contrato, na mesma proporção em que o **lucro diferido** for adicionado conforme art. 83, e respectiva baixa na Parte B.

O art. 34, referido no *caput* do art. 84 acima transcrito, possui a seguinte redação (com destaques ora acrescidos):

Art. 34. Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na **determinação do lucro real** no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

Do conteúdo normativo, ressalte-se que há expressa menção ao lucro diferido (art. 84, parágrafo único, inciso II), o que reforça os argumentos apresentados pela autoridade fiscal sobre o diferimento da tributação.

Já o art. 34 disciplina a tributação do AVP, especificamente. Informa o dispositivo que seus valores somente serão considerados na determinação do lucro real quando a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

Trata-se, como antes afirmado, de disposição restrita, dirigida exclusivamente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. A pessoa jurídica autuada, até o dia 31/12/2016, com base em autorização legal, tributou o AVP à medida do auferimento das receitas decorrentes do período de construção.

Ademais, o LALUR, como é cediço, é livro obrigatório apenas para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real. Se o controle da tributação do AVP deve ser realizado na parte B do LALUR e este não é exigível das empresas tributadas pelo lucro presumido, igualmente se conclui que o benefício do diferimento da tributação não se estende a elas.

Imagine-se como seria impossível o controle do valor não tributado originalmente na celebração do contrato sem que a pessoa jurídica seja obrigada a manter a escrituração do LALUR.

A escrituração do AVP na parte B do LALUR também invalida a argumentação do acórdão recorrido segundo a qual “...não há evidências probatórias adicionais demonstrando efetiva existência de diferimento tributário...”.

Além da disposição legal do art. 36 da Lei nº 12.973, há expressa referência da IN nº 1.515/2015 (art. 84, parágrafo único, inciso II) ao diferimento do lucro e a escrituração da parte B do LALUR, que visa exatamente ao controle da tributação diferida.

No caso dos autos, é incontroverso que a autuada, voluntariamente, optou a partir de 2017 pela tributação com base no lucro presumido, de modo que o dispositivo do art. 34 acima não lhe confere amparo.

A Solução de Consulta COSIT nº 112/2016, invocada pela defesa e acatada pelo acórdão recorrido, é expressa ao consignar que o benefício acima não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido:

Solução de Consulta Cosit nº 112/2016

[...]

28.1.2. Visando tal neutralização é que exsurge o comando do art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentado pelo art. 83 da IN RFB nº 1.515, de 2014, retro transcrito, **o qual é direcionado às pessoas jurídicas do Lucro Real**. Nesse sentido, dispõe que a receita reconhecida na fase de construção poderá ser tributada à medida do efetivo recebimento e seu § 3º define efetivo recebimento para este caso, como uma proporção.

28.1.3. Como as pessoas jurídicas do Lucro Presumido podem optar pela tributação com base no regime de caixa, a legislação não se preocupou em estabelecer normas que especificamente tratassem dessa neutralidade: a própria opção do contribuinte já contornaria o problema.

28.1.4. Portanto, o art. 83, § 3º da referida IN é **direcionado exclusivamente aos contribuintes do Lucro Real, não sendo aplicável aos optantes pelo Lucro Presumido**. Estes, ou fazem a opção pelo regime de caixa (e automaticamente passam a tributar as receitas de construção à medida do efetivo recebimento, como é inerente a tal sistemática), ou optam pela **competência e, neste caso, deverão tributar aquelas receitas quando de seu reconhecimento contábil, ou**

seja, ainda na etapa de construção, incorrendo na tributação sobre o lucro antecipado.

No caso dos autos, à época da contratação a pessoa jurídica era optante pelo lucro real e sujeitava-se ao princípio da competência, obrigatório para este regime de apuração, daí porque procedeu à correção das receitas contratuais por meio do AVP.

Olhando em retrospectiva, o que ocorreu antes de 2017 em decorrência da contratação firmada com o poder público estava de acordo com os princípios contábeis e fiscais.

O problema surge quando a Contribuinte modifica sua forma de apuração e passa a adotar o lucro presumido. Como bem salientado na Solução de Consulta acima, se a pessoa tributada desta maneira adotar o regime de competência, precisa reconhecer integralmente a receita contratual e proceder à tributação antecipada do lucro. E, na época da celebração do contrato, e até 31/12/2016, a autuada estava sujeita ao regime de competência, facultada a adoção do regime de caixa, desde que não houvesse modificação da forma de tributação dos lucros.

Esta conclusão também diverge da outra contida no voto condutor do recorrido quando afirma que “Se o crédito constituído fosse mantido haveria antecipação de tributação, fato não previsto pela legislação própria que regula o tema...”. Na solução de consulta acima, está expressa a esta possibilidade.

Também não concordo com a assertiva segundo a qual os registros de AVP correspondem a mera expectativa de receita futura tributável, daí porque não teria ocorrido o diferimento da tributação.

Tal conclusão parece conflitar com os enunciados da ICPC 01, aplicada aos concessionários de serviços públicos, que dispõe:

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 01 (R1)

[...]

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

(a) um ativo financeiro; ou

(b) um ativo intangível.

16. **O concessionário deve reconhecer um ativo financeiro à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente** pelos serviços de construção; o concedente tem pouca ou nenhuma opção para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é executável por lei. **O concessionário tem o direito incondicional de receber caixa se o concedente garantir em contrato o pagamento (a)de valores preestabelecidos**

ou determináveis ou (b) insuficiência, se houver, dos valores recebidos dos usuários dos serviços públicos com relação aos valores preestabelecidos ou determináveis, mesmo se o pagamento estiver condicionado à garantia pelo concessionário de que a infraestrutura atende a requisitos específicos de qualidade ou eficiência.

[...]

Ativo financeiro

23. As disposições contábeis, aplicáveis a instrumentos financeiros (CPC 48, CPC 39 e CPC 40), aplicam-se ao ativo financeiro reconhecido nos termos dos itens 16 e 18. (Alterado pela Revisão CPC 12)

[...]

25. Se o valor devido pelo concedente é mensurado ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, o CPC 48 exige que a parcela, referente aos juros calculados com base no método de taxa efetiva de juros, seja reconhecida no resultado. (Alterado pela Revisão CPC 12)

O valor do ativo financeiro, portanto, deve ser reconhecido se o concessionário tem o direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, o que se concretiza se o concedente garantir em contrato o pagamento de valores preestabelecidos ou determináveis.

No caso dos autos, o contrato celebrado entre a autuada e a Anell (fls. 139 a 155) possui cláusulas que estabelecem os valores a serem recebidos pelo serviço prestado:

CLÁUSULA SEXTA - RECEITA DO SERVIÇO DE TRANSMISSÃO

A TRANSMISSORA receberá pela prestação do SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSMISSÃO a RECEITA ANUAL PERMITIDA (RAP) proposta no Leilão, desmembrada em três parcelas:

Primeira parcela – RAP da REDE BÁSICA, arrecadada por meio da TUST, no valor de R\$ 31.334.170,00 (trinta e um milhões, trezentos e trinta e quatro mil, cento e setenta reais correspondente a 64,54% da proposta vencedora do Lote A do Leilão nº 008/2008-ANEEL);

Segunda parcela – ENCARGOS DE CONEXÃO referente às ICG, condicionado a celebração do CCT com as CENTRAIS DE GERAÇÃO relacionadas na Nona Subcláusula desta CLÁUSULA, no valor de até R\$ 9.015.735,00 (nove milhões, quinze mil, setecentos e trinta e cinco reais correspondente a até 18,57% da proposta vencedora do Lote A do Leilão nº 008/2008-ANEEL); e

Terceira parcela - ENCARGOS DE CONEXÃO referente às IEG, condicionado a celebração do CCT com as CENTRAIS DE GERAÇÃO relacionadas na Décima Terceira Subcláusula desta CLÁUSULA, no valor de até R\$ 8.200.095,00 (oito milhões, duzentos mil, noventa e cinco reais correspondente a até 16,89% da proposta vencedora do Lote A do Leilão nº 008/2008-ANEEL).

Os valores de RAP e os ENCARGOS DE CONEXÃO a serem auferidos não incluem o montante necessário à cobertura das contribuições sociais recuperáveis, relativas ao Programa de Integração Social – PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

[...]

Nona Subcláusula – A partir da data de início do pagamento dos ENCARGOS DE CONEXÃO referentes às ICG para cada CENTRAL DE GERAÇÃO até 30 de junho de 2015, a TRANSMISSORA terá direito aos valores estabilizados e definidos na Resolução Homologatória ANEEL nº681, de 29 de julho de 2008, e atualizados pelo IPCA a preços referenciados a 1º de outubro de 2008, condicionado a celebração dos respectivos CCT com as CENTRAIS DE GERAÇÃO, transcritos e relacionados na tabela a seguir respectivamente:

[...]

Décima Subcláusula - A partir de 1º de julho de 2015 e até 30 de junho de ano 2025, os ENCARGOS DE CONEXÃO referentes às ICG serão recalculados e estabelecidos pela ANEEL para cada CENTRAL DE GERAÇÃO, em conjunto com as revisões e reajustes da RECEITA ANUAL PERMITIDA, e na forma prevista no art. 7º da Resolução Normativa nº 320/2008, considerando os valores auferidos até 30 de junho de 2015, para amortizar e remunerar os investimentos e as despesas com construção, operação e manutenção realizados pela TRANSMISSORA.

Décima Primeira Subcláusula – A diferença apurada, para mais ou menos, entre a receita anualmente obtida com os ENCARGOS DE CONEXÃO da tabela da Nona Subcláusula desta Cláusula e a receita necessária às ICG, e em conformidade com o art. 7º da Resolução Normativa nº 320/2008 será contabilizada, rateada pelos USUÁRIOS que se conectam às ICG e ressarcida à TRANSMISSORA ou a cada CENTRAL DE GERAÇÃO, obedecendo ao limite anual de até 20% do valor da RIGG de que trata a subcláusula terceira desta Clausula.

Décima Segunda Subcláusula – Havendo alteração unilateral deste CONTRATO que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, devidamente comprovado pela TRANSMISSORA, a ANEEL deverá adotar as medidas necessárias ao seu restabelecimento, a partir da data da alteração.

Décima Terceira Subcláusula – A TRANSMISSORA terá direito ao ENCARGO DE CONEXÃO das IEG, tendo como data de início e término de pagamento, abaixo transcritas e corresponde a um percentual da RECEITA ANUAL PERMITIDA da TRANSMISSORA da proposta vencedora do leilão condicionado a celebração dos CCT com as CENTRAIS DE GERAÇÃO:

Portanto, os valores previstos no contrato são preestabelecidos ou determináveis, de modo que os ativos financeiros respectivos devem ser reconhecidos contabilmente.

Não se trata, à luz da ICPC 01, diversamente do afirmado no acórdão recorrido, de mera expectativa de receita.

Também não prospera o argumento segundo o qual a aplicação do previsto no art. 54 da Lei nº 9.430/1996 poderia ensejar a bitributação das receitas. Evidentemente, diante da tributação levada a efeito pela mudança de regime, cabe ao sujeito passivo, quando do recebimento da RAP, excluir a parcela relativa aos ajustes por AVP oferecidos à tributação com a mudança de regime de apuração do lucro.

É um controle efetuado diretamente pela pessoa jurídica, sem os obstáculos que o fisco teria para realizá-lo, caso não se procedesse à tributação quando da mudança de regime, sem a obrigatoriedade de escrituração do LALUR pela empresa.

Tratando-se, portanto, de receita que deveria ter sido reconhecida, embora seus efeitos tributários pudessem, nos termos do art. 36 da Lei nº 12.473/2014, ser diferidos para o momento do efetivo ingresso dos recursos, há de se aplicar ao caso o preconizado no art. 54 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977

A pessoa jurídica atuada, portanto, ao migrar voluntariamente para o regime do lucro presumido, perdeu as condições para continuar usufruindo dos benefícios legais do diferimento da tributação da receita correspondente ao AVP, impondo-se a tributação do saldo remanescente no primeiro período após a mudança de regime, por expressa determinação legal.

Relembre-se que à época da consumação contratual, a pessoa jurídica adotava o regime de competência para sua escrituração contábil, de modo que as receitas foram reconhecidas naquela ocasião e ajustadas a valor presente para diferir a tributação do AVP, diferimento que impõe para seu gozo a adoção do lucro real.

Com a mudança de regime, a pessoa jurídica, ciente das disposições legais que regem a matéria, obrigou-se a realizar antecipadamente a parcela das receitas cuja tributação foi diferida.

Ademais, é defeso aos integrantes dos Colegiados deste CARF afastar a aplicação de leis, conforme rege o art. 98 do RICARF:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não consta dos autos que o art. 54 da Lei nº 9.430/1996 tenha sido derogado, de modo que sua disposição deve ser aplicada por este Conselho, mormente quando resta demonstrado que houve, no caso concreto, diferimento da tributação do AVP.

Recente julgado consolidado no acórdão nº 1301-007.744, prolatado em 20/02/2025 e publicado em 01/07/2025, analisando matéria em tudo análoga à enfrentada nos presentes autos, decidiu pela procedência da autuação fiscal.

O voto vencedor representante do pensamento da maioria daquele Colegiado foi redigido pelo Conselheiro Iágaro Jung Martins e restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL PARA O LUCRO PRESUMIDO (OU ARBITRADO). TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO SALDO DIFERIDO DE TRIBUTAÇÃO EM RAZÃO DE GANHO DECORRENTE DE AJUSTE A VALOR JUSTO.

Constituiu hipótese de tributação os saldos dos valores diferidos quando o contribuinte migra do regime de tributação do Lucro Real para o Lucro Presumido, nos termos do art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso concreto, o sujeito passivo promoveu avaliação de ativos com base em ajuste a valor justo (AVJ), os quais foram registrados em subcontas, em atendimento ao art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, para fins de diferimento do ganho da mais valia enquanto era optante do Lucro Real.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL PARA O LUCRO PRESUMIDO (OU ARBITRADO). TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO SALDO DIFERIDO DE TRIBUTAÇÃO EM RAZÃO DE GANHO DECORRENTE DE AJUSTE A VALOR JUSTO.

Constituiu hipótese de tributação os saldos dos valores diferidos quando o contribuinte migra do regime de tributação do Lucro Real para o Lucro Presumido, nos termos do art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso concreto, o sujeito passivo promoveu avaliação de ativos com base em ajuste a valor justo (AVJ), os quais foram registrados em subcontas, em atendimento ao art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, para fins de diferimento do ganho da mais valia enquanto era optante do Lucro Real.

ACÓRDÃO Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator) e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Por estes fatos e fundamentos, há de se prover o recurso de ofício e se restabelecer a autuação fiscal.

3 – CONCLUSÃO

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso de ofício e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, restabelecendo a autuação fiscal objeto do processo.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira