



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10320.721749/2015-10
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-001.934 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2017
Matéria IRPJ - ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO
Recorrentes EMPRESA MARANHENSE DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA - EMAP
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

DIFERIMENTO DE RECEITAS RECEBIDAS A TÍTULO DE LANCE EM LICITAÇÃO PARA CONCESSÃO PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE

Caracterizado no edital e contratos que o valor do lance recebido em processo de licitação não guarda vinculação com o objeto contratado, há de se tributar a receita no período de seu recebimento.

DIFERIMENTO DE RECEITAS. DOWNPAYMENT RECEBIDO EM RAZÃO DA ASSINATURA DE CONTRATO.

Caracterizando-se no edital e contratos que o valor recebido a título de *downpayment* devido pelos vencedores do certame licitatório tem a natureza de lance mínimo devido, sem qualquer dependência ou relação com o montante a ser pago pelo arrendamento, há de se tributar a receita no exercício de seu recebimento.

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL SOBRE AS RECEITAS.

Sendo o recorrente Empresa Pública com personalidade jurídica de direito privado a ela não se aplicam os benefícios de imunidade tributária estabelecidos pela norma do art. 150, IV, "a" da Constituição Federal de 1988.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece, em sede de recurso voluntário, de matéria não expressamente impugnada à luz do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Livia de Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte no qual foram imputadas as seguintes infrações:

- Inobservância do regime de escrituração - Redução do Lucro por postergação de receitas combinada com adições não computadas
- Multa Isolada - falta de recolhimento de IRPJ sobre a base estimada
- Multa Isolada - falta de retenção de IRRF sobre JSCP

Cientificada da autuação a empresa apresentou Impugnação apresentando argumentos singelos que informam que os valores das receitas decorrentes da licitação para arrendamento do porto de Itaquí constituiriam arrendamento e, por isso, poderiam ser diferidas para os períodos correspondentes ao arrendamento. Alega, por fim, que os cálculos do auto de infração não estariam corretamente demonstrados, embora não apresente argumentos ou indicações concretas para tanto.

Analisando a impugnação apresentada pela empresa a DRJ considerou não impugnadas as matérias às quais não foram apresentadas contestações. Neste caso as glosas relativas a:

- a. Valores indevidamente deduzidos na apuração do lucro líquido, mas que não são dedutíveis na determinação do lucro real (1. DESPESAS ADICIONADAS) itens 1 a 7, 9 a 13, 15 e 17;*
- b. Perdas no recebimento de créditos, indevidamente deduzidas por não preencherem os requisitos do art. 340 do RIR de 1999;*
- c. Provisões não dedutíveis: “Outras provisões”, “Provisão p/contingências trabalhistas” e “Provisão p/ contingências Cíveis”;*
- d. Despesa “Indenizações a Terceiros”, identificadas como desembolsos não dedutíveis, arts. 249, 299, 335 a 340, 344, 365 e 369 do RIR de 1999;*
- e. Ausência de retenção de IRRF sobre pagamentos de Juros sobre Capital Próprio, sujeita a multa de 50% no valor de R\$735.999,71;*

Com relação à parte impugnada a Delegacia de Julgamento julgou procedente em parte a impugnação excluindo da autuação apenas os valores recebidos pela empresa com relação ao *downpayment* recebidos em parcela única na assinatura do contrato. As demais matérias impugnadas foram consideradas improcedentes.

Cientificado da decisão o recorrente apresentou o recurso voluntário de fls. 733 em diante no qual apresenta as seguintes alegações:

- 1) Que a empresa seria beneficiária de imunidade constitucional recíproca em relação ao seu patrimônio e receitas;
- 2) Que a parcela paga relativa à oportunidade de negócio configura parcela do arrendamento e, por isso, poderia ter sua tributação diferida ao longo do prazo contratual;
- 3) Impossibilidade de aplicação de multa isolada contra a não retenção de imposto de renda
- 4) Da impossibilidade de realização dos ajustes de adição ao lucro real das despesas não aceitas pela fiscalização;

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Tendo em vista que os pontos de discordância são diversos, passemos a analisar os recursos de ofício e voluntários ponto a ponto.

1) Do Recurso de Ofício em relação à desoneração da tributação dos valores recebidos a título de *downpayment*

Em relação à análise do recurso de ofício nesta parte, discordamos dos argumentos apresentados pela Delegacia de Julgamento quando considerou que este pagamento se identifica como um adiantamento de contrato, pago a título de sinal e início de pagamento, conforme se pode comprovar do Edital de Licitação publicado pela EMAP onde estão fixadas as normas da licitação e da posterior contratação.

3.4.2. Dos Valores Mínimos do Arrendamento

- a) Os valores fixados neste item visam garantir a remuneração mínima da Autoridade Portuária **por cada lote do ARRENDAMENTO**, conforme planilha a seguir:

ITEM	INCIDÊNCIA	VALOR	PAGAMENTO
1	<i>Oportunidade de Negócio</i>	Valor a ser ofertado	Parcela única devida no ato da assinatura do Contrato de Arrendamento
2	<i>Downpayment</i>	R\$1.889.335,86	Parcela única devida no ato da assinatura do Contrato de Arrendamento
3	Valor equivalente à parcela fixa pela área total de 40.327 m² a ser arrendada	R\$ 1,60/m ² /mês (um real e sessenta centavos por metro quadrado e por mês)	300 parcelas mensais
4	Valor equivalente à parcela variável pela tonelada movimentada	R\$ 2,03/t (dois reais e três centavos por tonelada movimentada)	R\$/tonelada devida por cada operação de carregamento de navio realizada

Como se pode verificar da tradução do termo original em inglês o *downpayment* conforme estipulado no edital da licitação, trata-se, na verdade, de um preço mínimo fixado pela administração para que em caso de pouca concorrência no certame, mesmo que o lance ofertado fosse perto de zero, estaria garantido à empresa uma parcela mínima a ser paga ao recorrente quando das assinaturas dos contratos de arrendamento.

Ora, tal parcela não guarda relação alguma com o pagamento do arrendamento, este sim, vinculado à área total arrendada e ao montante de carga movimentada. Sendo assim, discordo do entendimento da Delegacia de Julgamento quanto à exclusão desta parcela, haja vista que, no presente processo de licitação tal parcela demonstra como uma

espécie de lance mínimo do certame e não como parte do preço devido para o curso do contrato de arrendamento.

Do exposto, não se demonstrando que esta parcela inicial guarda relação com o arrendamento concedido, mas sim como um pagamento devido pela simples assinatura do contrato, do qual sequer consta cláusula de compensação com os valores a serem pagos posteriormente, voto no sentido de dar provimento ao recurso de ofício, mantendo a desoneração da autuação neste ponto.

2) Do Recurso Voluntário do que reclama o direito à imunidade tributária estabelecida pela Constituição Federal.

Com relação a este tópico, primeiro há de se destacar que a insurgência não foi apresentada na impugnação do auto de infração e, assim, não deveria ser analisada nesta fase recursal, tendo em vista a não formação de litígio quanto a este ponto.

No entanto, tendo em vista que se trata de matéria de ordem pública e a fim de evitar alegações futuras de nulidade por falta de apreciação da matéria, vejamos este ponto.

A imunidade tributária está estabelecida na Constituição Federal, art. 150, conforme abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

.....

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Ora consoante se observa do texto constitucional acima transcrito, a imunidade constitucional somente abrange os impostos instituídos sobre os próprios entes públicos e não abrange as suas empresas públicas, mas sim apenas as suas fundações, quando instituídas e mantidas pelo poder público.

Sendo a recorrente empresa pública a ela não se estendem os efeitos de imunidade estabelecidos pelo texto constitucional. Desta forma, mesmo considerando que a matéria não foi impugnada, por se tratar de matéria de ordem pública inferida do texto constitucional, entendo necessário apreciá-la e, no mérito, negar-lhe provimento em razão da imunidade não alcançar o recorrente.

3) Do Recurso Voluntário relativo à impossibilidade de aplicação de multa isolada pela não retenção de imposto de renda sobre JSCP e multa isolada de 50%

Com relação a este ponto devemos considerar que a própria Decisão de Piso já confirmou que a matéria em questão não foi impugnada e, por isso, não tendo formado litígio, tornou-se definitiva.

Não pode o contribuinte apresentar em sede de recurso voluntário matéria que não tenha sido questionada na impugnação. Assim, voto por não conhecer do recurso voluntário neste ponto em razão de a matéria ora questionada não ter sido objeto de impugnação.

4) Do Recurso Voluntário relativo à impossibilidade de realização dos ajustes de adição ao lucro real das despesas não aceitas pela fiscalização

Com relação a este ponto devemos considerar que a própria Decisão de Piso já confirmou que a matéria em questão não foi impugnada e, por isso, não tendo formado litígio, tornou-se definitiva.

Não pode o contribuinte apresentar em sede de recurso voluntário matéria que não tenha sido questionada na impugnação. Assim, voto por não conhecer do recurso voluntário neste ponto em razão de a matéria ora questionada não ter sido objeto de impugnação.

5) Do Recurso Voluntário com relação à contestação da inclusão dos valores relativos a receitas decorrentes de oportunidade de negócios na apuração do lucro real.

Neste aspecto da análise devemos transcrever alguns itens do edital de licitação que faz lei entre as partes envolvidas no contrato na forma da Lei nº 8.666/93 a fim de bem delimitar a problemática do caso.

Das Definições:

- XXXVII. **VALOR DO ARRENDAMENTO:** aquele devido mensalmente pela arrendatária à **EMAP**, em função do uso da área arrendada e da movimentação de carga, composto de uma fração proporcional do Valor do Contrato, acrescido da parcela variável, apurada no mês de competência;
- XXXVIII. **VALOR DO CONTRATO:** valor nominal, indicativo da soma dos valores a serem pagos pela **ARRENDATÁRIA** como contrapartida pelo uso das áreas e instalações arrendadas, incluindo a parcela mínima contratual relativa a movimentação de cargas, computado para todo o período de vigência do **CONTRATO**.

2.6 - a) Do Processamento e Julgamento da Licitação

- VII. De acordo com o previsto no art. 18-A da Lei nº 8.987/95, processar-se-á a inversão da ordem das fases de habilitação e julgamento, procedendo-se, primeiramente, à abertura do envelope nº 2 – Proposta Comercial, que deverá conter o valor do lance a título de “OPORTUNIDADE DE NEGÓCIO”;
- VIII. Assim sendo, serão primeiramente abertos os envelopes nº 2 – Proposta Comercial a título de “OPORTUNIDADE DE NEGÓCIO” relativos ao LOTE I, sendo efetuada a classificação dos lances ofertados pelos licitantes em ordem decrescente;

3.4. Da Proposta Comercial

3.4.1. DA PROPOSTA DE LANCE PELA “OPORTUNIDADE DE NEGÓCIO”

- Na proposta de lance pela “oportunidade de negócio”, inserida no envelope nº 2, a licitante indicará livremente o valor do lance que propõe a fim de se sagrar vencedora do certame, observada a ordem de classificação decrescente das demais propostas apresentadas.
- Para fins de classificação de sua proposta de lance pela “oportunidade de negócio”, a licitante deverá ofertar como lance um valor monetário em moeda corrente nacional.
- As LICITANTES deverão apresentar suas propostas comerciais ofertando somente os valores referentes a OPORTUNIDADE DE NEGÓCIO.
- O maior valor do lance será considerado o único critério de julgamento da proposta comercial “oportunidade de negócio”.
- As propostas de lance pela “oportunidade de negócio” deverão consignar prazo de validade de 60 (sessenta) dias da data de apresentação dos envelopes, decorridos os quais sem convocação para a contratação, ficam as licitantes liberadas dos compromissos assumidos, o que não impede a contratação em caso de anuência da vencedora.
- A proposta de lance pela “oportunidade de negócio” deve ser apresentada em 1 (uma) via digitada em papel que identifique a licitante, em linguagem clara e objetiva, sem erros nem rasuras, devendo ser assinada por responsável ou por pessoa credenciada para tanto.
- Constatada discrepância entre os valores grafados em algarismos e por extenso nas propostas de lance pela “oportunidade de negócio”, prevalecerá o valor por extenso.

3.4.2. Dos Valores Mínimos do Arrendamento

- Os valores fixados neste item visam garantir a remuneração mínima da Autoridade Portuária **por cada lote do ARRENDAMENTO**, conforme planilha a seguir:

ITEM	INCIDÊNCIA	VALOR	PAGAMENTO
1	<i>Oportunidade de Negócio</i>	Valor a ser ofertado	Parcela única devida no ato da assinatura do Contrato de Arrendamento
2	<i>Downpayment</i>	R\$1.889.335,86	Parcela única devida no ato da assinatura do Contrato de Arrendamento
3	Valor equivalente à parcela fixa pela área total de 40.327 m² a ser arrendada	R\$ 1,60/m ² /mês (um real e sessenta centavos por metro quadrado e por mês)	300 parcelas mensais
4	Valor equivalente à parcela variável pela tonelada movimentada	R\$ 2,03/t (dois reais e três centavos por tonelada movimentada)	R\$/tonelada devida por cada operação de carregamento de navio realizada

3.4.3. Movimentação Mínima Contratual

3.4.3.1. Quantitativos Mínimos de Movimentação e Carência

- a) Os quantitativos mínimos de movimentação anual de **GRANÉIS SÓLIDOS VEGETAIS**, indicados no quadro abaixo, visam garantir uma receita mínima à **EMAP** pelo **ARRENDAMENTO DE CADA LOTE**, durante o período de vigência do **CONTRATO DE ARRENDAMENTO**:

PERÍODOS	MOVIMENTAÇÃO MÍNIMA CONTRATUAL EM TONELADAS POR LOTE
1º ano	NIHIL (Período de Carência)
2º ano	329.353
3º ano	518.792
4º ano	751.502
5º ano	1.037.368
6º ano	1.187.035
7º ano	1.351.271
8º ano	1.531.497
9º ano	1.729.268
10º ano	1.946.293
11º ano	2.136.815
12º ano	2.301.103
13º ano

Na forma da Lei nº 8.666/93 o edital de licitação é lei entre as partes e suas normas devem ser obedecidas fielmente durante a licitação e após a mesma durante a vigência do contrato.

Assim sendo, o próprio edital, por meio de suas definições estabelece a distinção entre o preço do arrendamento e o preço do contrato, destacando que o valor do arrendamento equivale a uma fração proporcional do contrato a ser paga mensalmente.

O mesmo edital nos itens relativos ao julgamento das propostas é que determina que o julgamento da proposta comercial será feito unicamente de acordo com a proposta de preço da "oportunidade do negócio". Ainda no edital estão fixados os valores mínimos mensais do arrendamento definidos por área utilizada e por quantidade de carga movimentada que, juntamente com o *downpayment* constituem o valor devido pelo arrendamento da área.

O valor oferecido e pago a título de oportunidade do negócio não se confunde nem deve ser computado no valor do arrendamento. Primeiro, se assim fosse, seu preço mínimo teria sido fixado no item 3.4.2 do Edital onde foram fixados os "valores mínimos do arrendamento"; Segundo por que este lance constitui um preço pago à administração para a **OBTENÇÃO** do contrato e não pode se confundir com os valores devidos pelo arrendamento da área e da atividade.

Por tal razão entendo assistir razão à autoridade lançadora e à Delegacia de Julgamento quando entenderam que o valor do lance ofertado para que cada empresa ganhasse um dos itens licitados no edital do Porto de Itaquí não pode ser computado no valor do arrendamento, posto que representa um bônus, sem valor mínimo fixado, obtido pela administração como contrapartida pela cessão da oportunidade conferida aos entes privados.

Assim, para concluir, entendo não serem procedentes as alegações da recorrente, haja vista que a definição acerca da possibilidade de postergação do reconhecimento das receitas envolvidas no contrato deriva da real motivação de sua existência

Processo nº 10320.721749/2015-10
Acórdão n.º **1401-001.934**

S1-C4T1
Fl. 941

e de seu pagamento. O que restou verificado neste caso, que o motivo do pagamento era o direito de obter o contrato de arrendamento, que não se confunde com os pagamentos deste próprio arrendamento durante os período em que foi avençado, razão pela qual deve ser oferecido integralmente o valor recebido relativo ao lance no período de apuração em que foi aceita a oferta.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso de ofício, mantendo a autuação em relação às parcelas de *downpayment* que haviam sido excluídas pela Delegacia de Julgamento e negar provimento ao recurso voluntário mantendo todos os termos da autuação.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator