



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10935.720309/2013-55 |
| ACÓRDÃO | 1202-001.313 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 11 de junho de 2024 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | RDC CONCESSOES S/A |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

FATO GERADOR IRPJ. LUCRO REAL ANUAL.

Havendo opção pelo Lucro Real Anual exercida pelo sujeito passivo, e não afastada pela Fiscalização, os fatos geradores ocorrerão ao final de cada exercício fiscal.

ATIVACÃO DE BENS DE NATUREZA PERMANENTE.

As situações de aquisição, fabricação ou reforma de bens que importem em vida útil superior 12 (doze) meses, ou cujo valor unitário seja superior ao limite legal, em cada ano-base, deve ser lançado no ativo permanente. Quando isso não ocorre, cabe a glosa da despesa indevidamente deduzida.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário

Sala de Sessões, em 11 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Maurício Novaes Ferreira, Marcelo José Luz de Macedo, André Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Nos termos do inciso III, do art. 58, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no diretório oficial do CARF, e aqui reproduzidas.

RELATÓRIO

Por bem descrever o caso, transcreve-se inicialmente o relatório produzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), o qual será complementado a seguir (fls. 532/535 do *e-processo*):

Relatório

1 Trata o presente processo dos Autos de Infração, às fls. 448/498, lavrados contra a RODOVIA DAS CATARATAS S.A. - ECOCATARATAS (doravante denominada ECOCATARATAS), para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.065.490,57 (dois milhões, sessenta e cinco mil, quatrocentos e noventa reais e cinquenta e sete centavos), estando assim distribuído:

| | |
|--|----------------|
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ | R\$ 714.265,66 |
| Juros de Mora (calculados até 01/2013) | R\$ 268.778,16 |
| Multa Proporcional (Passível de Redução) | R\$ 535.699,24 |
| Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL | R\$ 257.135,64 |
| Juros de Mora (calculados até 01/2013) | R\$ 96.760,14 |
| Multa Proporcional (Passível de Redução) | R\$ 192.851,73 |

DO LANÇAMENTO

2 De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 489/492 e 468/487, respectivamente, o crédito tributário ali lançado foi constituído em razão da Fiscalização verificar que a Contribuinte, no ano-calendário de 2008, teria cometido a infração abaixo, a qual pode ser assim resumida:

2.1 Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa. A sobredita infração de IRPJ acarretou lançamentos de ofício no valor de R\$ 1.518.743,06 (um milhão, quinhentos e dezoito mil, setecentos e quarenta e três reais e seis centavos), correspondentes ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2008, conforme discriminado no TVF, às fls. 468/487, tendo como enquadramento legal os arts. 249, inciso I, 251, caput e parágrafo único, e 301, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos, observando-se que, no referido auto de infração, a Fiscalização aponta custos de aquisição de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como custos ou despesas operacionais.

2.1.1 No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal citado, procedemos à verificação dos registros contábeis do contribuinte, no ano-calendário de 2008, em confronto com os valores informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, constatando a existência de valores contabilizados a título de Despesas de Conservação que, na verdade, deveriam ser apropriados no Ativo Imobilizado para posterior depreciação, como passamos a demonstrar.

2.1.2 O contribuinte tem como atividade a exploração dos serviços de recuperação, melhoramento, manutenção, conservação, operação e exploração

das rodovias principais e a recuperação, conservação e manutenção dos trechos rodoviários de acesso do chamado Lote 03 do Programa de Concessão de Rodovias do Estado do Paraná.

2.1.3 Na análise efetuada encontramos diversos gastos classificados pelo contribuinte como Custos Operacionais, mas que, a nosso ver, dadas as características de tais gastos, se enquadram na definição contida no art. 301 do RIR/99 e, como tal, deveriam ser ativados para posterior apropriação em custos sob a forma de depreciação ou amortização, por trazerem reflexos aos resultados de mais de um período.

2.1.4 Entre estes gastos podemos citar as obras de reforma do trevo Cataratas, na entrada de Cascavel, o Portal de Santa Tereza, reforma de balança fixa, obras de pavimentação e restauração de pista executados pelas empresas Conservias Transportes e Pavimentação Ltda e Tubo Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda, ou o serviço de pintura em 400 quilômetros da rodovia, feito pela Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda e a tinta adquirida para esta finalidade, além da compra de diversos materiais utilizados para a fabricação de placas de sinalização, que deveriam ser ativadas no momento em que estas placas fossem instaladas.

2.1.5 Diante dos elementos analisados, foram elaborados seis anexos:

Anexo I: Relaciona, ordenados por fornecedor, todos os gastos cuja classificação como Custos Operacionais foi considerada incorreta.

Anexo II: Apresenta, de forma mais detalhada e também ordenado por fornecedor, os motivos de cada glosa.

Anexo III: As glosas são relacionadas ordenadas por conta em que as despesas foram lançadas.

Anexo IV: Considerando que houve glosa de despesa ou custo, sob o argumento de que tal dispêndio deveria ter sido ativado, deve o Fisco reconhecer a depreciação e reduzir do correspondente dispêndio. Portanto, neste anexo, as glosas são mais uma vez listadas, desta vez separadas por tipo da imobilização que deveria ter sido registrada pelo contribuinte e do período a partir do qual caberia a depreciação.

Anexo V: Definida a taxa a ser aplicada e o período de início de vigência da depreciação, demonstram-se os valores glosados, por tipo de ativação que deveria ser feita e pelo mês em que caberia o cálculo da depreciação sobre tais ativações.

Anexo VI: Demonstra os valores da depreciação a que o contribuinte tem direito. Neste cálculo, adotaram-se as mesmas taxas de depreciação utilizadas pelo contribuinte, maiores que as usualmente utilizadas e constantes da Instrução Normativa SRF-162/98, mas justificadas em laudos e estudos técnicos, conforme

demonstrado pelo contribuinte na resposta ao Termo de Intimação Fiscal L-054/2012.

2.1.6 A glosa envolveu o montante de R\$ 2.960.819,96. Já a quantia relacionada à depreciação representou a monta de R\$ 103.757,28. Do cômputo dos dois valores resultou a glosa, como custo operacional, no ano-calendário de 2008, do valor líquido de R\$ 2.857.062,68, conforme demonstrado no anexo VI.

2.2 Em razão dos mesmos fatos, foi realizado o lançamento relativo à CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL, às fls. 493/496, no valor de R\$ 546.747,51 (quinhentos e quarenta e seis mil, setecentos e quarenta e sete reais e cinquenta e um centavos), correspondentes ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2008, conforme discriminado no TVF, às fls. 468/487, tendo como enquadramento legal, principalmente: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; Art. 28, da Lei nº 9.430/96; e Art. 3º, da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo Art. 17, da Lei nº 11.727/08.

DA IMPUGNAÇÃO

3 Ciente da autuação em 18/02/2013, no dia 20/03/2013, a Interessada apresentou impugnação, às fls. 501/510, requerendo cancelamento do lançamento por insubsistência dos autos de infração, e apresentou, em síntese, citando doutrina e jurisprudência, as seguintes argumentações:

3.1 A impugnante explora, desde 1997, concessão de trecho da Rodovia BR 277 (lote n. 3) conforme Contrato de Concessão celebrado com o Estado do Paraná. Em relação a obras propriamente ditas, as obrigações da impugnante compreendem: i) obras de recuperação inicial da rodovia; ii) obras programadas de restauração, ampliação e melhoria da rodovia ao longo do contrato; iii) obras relativas a reparos, consertos e conservação da rodovia.

3.2 Ao assumir o trecho, a impugnante teve que realizar, num período de seis meses, um conjunto de obras necessárias ao próprio início da concessão (i). Em seguida, coube-lhe implementar, por etapas, durante todo o período da concessão, a restauração integral da rodovia, sua ampliação e melhoria, com diversas obras viárias de grande porte (ii). Sucede que, sem prejuízo da programação das obras de restauração, ampliação e melhoria, à impugnante também compete realizar reparos, consertos e conservação em trechos da rodovia que exijam intervenção imediata (iii).

3.3 A contabilização das sobreditas obras pela impugnante se deu da seguinte forma. Relativamente às referidas sob "i" e "ii", considerou-as como integrantes do ativo imobilizado, por implicarem aumento da vida útil superior a 1 ano ou acréscimo de benfeitorias, lançando-as em contas correspondentes, especialmente, em relação ao "ii", na conta 1.3.2.02.02 - "obras durante a concessão". Quanto às do item "iii", estas, ao não aumentarem a vida útil da rodovia, mas simplesmente se prestarem a resolver problemas emergenciais,

foram qualificadas - corretamente - como custos e despesas operacionais relativas a reparos e conservação.

3.4 Quer aplicável o art. 301, quer o art. 346, uma coisa é certa: para ativação, o prazo de vida útil do bem adquirido ou o aumento da vida útil do bem reparado ou consertado deve ser superior a um ano. E o ônus da demonstração desse requisito é do fisco, conforme jurisprudência pacífica do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3.5 3.5 (...) O que se percebe, nesses casos e em todos os demais, é que não houve a menor preocupação em se estabelecer, considerando o todo da rodovia e seus acessórios, o aumento da vida útil em prazo superior a 1 ano. Não basta afirmações genéricas do tipo "é evidente que ou similares: indispensável a demonstração da presença do requisito legal para caracterizar o bem ou serviço como ativo.

É o relatório

Em sessão de 05/12/2019, a DRJ/RJ1 julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 531 do *e-processo*):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

FATO GERADOR IRPJ. LUCRO REAL ANUAL.

Havendo opção pelo Lucro Real Anual exercida pelo sujeito passivo, e não afastada pela Fiscalização, os fatos geradores ocorrerão ao final de cada exercício fiscal.

ATIVACÃO DE BENS DE NATUREZA PERMANENTE.

As situações de aquisição, fabricação ou reforma de bens que importem em vida útil superior 12 (doze) meses, ou cujo valor unitário seja superior ao limite legal, em cada ano-base, deve ser lançado no ativo permanente. Quando isso não ocorre, cabe a glosa da despesa indevidamente deduzida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Veja-se abaixo os fundamentos do acórdão recorrido (fls. 536/542 do *e-processo*):

Da Glosa dos Gastos Ativáveis

Motivaram o presente lançamento de ofício a constatação por parte do Fisco que o Auditado classificou gastos que deveriam ser apropriados no ativo permanente consoante o disposto no art. 301 do RIR/99 como custos operacionais. Dentre estes destacou os relacionados: as obras de reforma do trevo Cataratas na entrada de Cascavel, o Portal de Santa Tereza, reforma de balança fixa, obras de pavimentação e restauração de pista executados pelas empresas Conservias Transportes e Pavimentação Ltda e Tubo Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda, o serviço de pintura em 400 quilômetros da rodovia feito pela Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda, e a tinta adquirida para esta finalidade, além da compra de diversos materiais utilizados para a fabricação de placas de sinalização que deveriam ser ativadas no momento em que estas placas fossem instaladas.

Indignada, a Defesa asseverou que as combatidas glosas não devem prosperar, pois se referem a dispêndios com natureza de custos/despesas operacionais, uma vez que envolvem serviços de reparos, consertos e conservação em trechos da rodovia que exijam intervenção imediata, previstos no contrato de concessão de trecho da Rodovia BR nº 277 firmado com o Estado do Paraná.

Nessa seara, acrescenta que, pela inteligência dos arts. 301 e 346 do RIR/99, para que se efetive a ativação é essencial que o prazo de vida útil do bem adquirido ou o aumento da vida útil do bem reparado ou consertado deve ser superior a um ano. E o ônus da demonstração desse requisito é do fisco, conforme jurisprudência pacífica do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No intuito de elucidar os fatos de acordo com a legislação de regência, convém transcrever os arts. 301 e 346 do RIR/99 reportados na presente autuação:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

Art. 346. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes quando aquele aumento for superior a um ano deverão ser capitalizadas a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único)

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado de que resulte aumento da vida útil superior a um ano deverão ser incorporados ao valor do bem para fins de depreciação do novo valor contábil no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou alternativamente a pessoa jurídica poderá:

aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

escribir o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

escribir o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

À luz da legislação aplicável, bens de natureza permanente de propriedade da empresa, destinados à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da empresa, não podem ser contabilizados como despesas operacionais logo após a sua aquisição ou fabricação. Esses bens devem ser classificados no ativo permanente até o momento de sua baixa por alienação, liquidação ou depreciação/amortização, conforme o caso.

Destarte, na classificação dos registros contábeis, o contribuinte não tem a faculdade de utilizar critérios subjetivos de sua conveniência, devendo observar rigorosamente as disposições constantes na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Nesse sentido, o seu artigo 179, inciso IV, determina que os bens que se destinam à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica devem permanecer classificados em conta do ativo imobilizado.

Por outro lado, extrai-se do comando legal do art. 346 do RIR/99 que a legislação do imposto de renda autorizou a dispensa do registro no ativo permanente dos gastos com reparos e conservação de bens e instalações destinados a mantê-los em condições eficientes de operação, mantendo-se suas características, salvo se dos reparos, da conservação ou da substituição de equipamentos resultar aumento da vida útil superior a um ano.

Isto se deve ao fato de que o uso contínuo de bens e equipamentos de uma empresa exige, quase sempre, uma série de despesas com reparos, conservação e substituição de peças que apenas dão condições de utilização àqueles. Tomemos como exemplo a aquisição de um ônibus novo. Este, a partir do recebimento, terá o prazo normal de vida útil de cinco anos.

Porém, a prática tem sobejamente demonstrado que não se consegue manter a sua funcionalidade normal durante esse prazo sem que ocorra a substituição de peças essenciais que operem em função de um todo, e não isoladamente, e que apenas dão condições para a sua utilização, e não prolongam o prazo de vida que lhe é determinado quando adquirido (ex.: velas, correias, lâmpadas, válvulas, filtros, molas, rolamentos, cabos, fusíveis, etc.).

O mesmo não ocorre, porém, quando se trata de reforma substancial ou de substituição de parte estrutural ou fundamental do veículo, como a troca ou o recondicionamento de motor, por não se estar, nesse caso, diante de uma simples despesa de manutenção do bem.

Nessa esteira, assiste razão a Impugnante ao suscitar que cabe ao Autuante a prova de que os valores lançados como despesa deveriam ser ativados, em face do disposto no § 1º, do art. 346, do RIR/99, acima transcrito. Logo, não se deve sumariamente impugnar as despesas com reparos e conservação sem que primeiro se apure, em cada caso — quando esse fato não for de manifesta evidência —, o prolongamento da vida útil do bem.

Importa, então, nesse contexto, analisar as despesas operacionais que motivaram a autuação. Assim, de acordo com os Anexos I e II, elaborados pela Fiscalização, partes integrantes do TVF, às fls. 476/480, nos quais se encontram relacionados os gastos por fornecedor glosados e as respectivas justificativas, o lançamento guerreado envolveu, em síntese, os seguintes dispêndios:

Material para fabricação de placas de sinalização vertical e de tachas;

Locação de equipamentos e material utilizados nas obras de readequação do Trevo Cataratas;

Serviços de pavimentação de pista e acostamento, consoante expresso nos boletins de medição e no próprio objeto do contrato nº 375/2008, firmado com a Conservias Transportes e Pavimentação Ltda;

Aquisição de Pórtico metálico;

Concreto adquirido para as obras no Portal de Santa Tereza e no Trevo Cataratas;

Material, dentre eles concreto, para obra relacionada à reforma da balança fixa em Santa Terezinha de Itaipu;

Aquisição de defensas metálicas para instalação ao longo das rodovias;

Tintas utilizadas para pintura de sinalização (demarcação) da rodovia, cujo respectivo serviço foi realizado pelo fornecedor Sinasc Sinalização e Conservação

de Rodovias Ltda, cujos dispêndios foram apropriados como imobilizado, uma vez que o objeto do correspondente contrato determinava a realização de - serviços de sinalização horizontal sem fornecimento de materiais, numa extensão de 460 quilômetros -;

Valor do frete relativo aos materiais utilizados no revestimento de pista;

Execução de calçamento com lajotas e meio-fio, objeto do contrato revestimento de talude inferior de AOE;

Aquisição de madeiras utilizadas na confecção das placas de sinalização;

Elaboração de projeto e estudos técnicos sobre vida útil da rodovia;

Aquisição de pedra, bem como usinagem de massa asfáltica, ambas utilizadas no revestimento de pista;

Aquisição de microesferas de vidro para sinalização horizontal;

Aquisição de chapas para sinalização, para cumprimento do contrato firmado com a Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda, cujo objeto envolvia - serviços de sinalização horizontal sem fornecimento de materiais, numa extensão de 460 quilômetros -;

Restauração de pistas decorrente do contrato firmado com a Tubo Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda, cujo objeto envolvia - pavimentação de pista e acostamento, numa extensão de 42 km.

A Impugnante tenta nos fazer crer que os gastos glosados estão relacionados a sua obrigação contratual de realizar reparos, consertos e conservação em trechos da rodovia que exijam intervenção imediata. Entretanto, pelas descrições constantes nas notas fiscais emitidas, boletins de medição e contratos, cuidadosamente detalhado pelo Autuante no Anexo II; e valores envolvidos, indubitavelmente vê-se que não se tratam, no caso, de ações corretivas típicas de intervenção imediata ou emergencial.

Compulsando as provas carreadas aos autos, resulta hialino que os desembolsos glosados não estão relacionados a reparos, consertos e conservação de trechos onde caberia ao Fisco, conforme já admitido neste voto, o ônus da prova em demonstrar que das citadas ações adviria o aumento da vida útil do bem superior a um ano e a consequente ativação, conforme o disposto no § 1º do art. 346 RIR/99.

Muito pelo contrário, é inquestionável que se subsomem ao determinado no caput e § 1º do art. 346 do RIR/99, visto que se referem a fabricação e consequente substituição de equipamentos, como placas de sinalização vertical e tachas de sinalização; aquisição de equipamentos, tais como pórtico e defensas metálicos; elaboração de projetos e estudos técnicos sobre vida útil da rodovia; execução de obras particularmente relativas: readequação do Trevo Cataratas; Portal de Santa Tereza; reforma da balança fixa em Santa Terezinha de Itaipu; revestimento de talude inferior de AOE; serviços de sinalização horizontal, numa

extensão de 460 km, firmado com a Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda; pavimentação de pista e acostamento, consoante contrato nº 375/2008, firmado com a Conservias Transportes e Pavimentação Ltda; e restauração de pistas decorrente do contrato firmado com a Tubo Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda, envolvendo a extensão de 42 km, envolvendo vidas úteis superiores a um ano.

Reforça a sobredita ilação as respostas da ECOCATARATAS, às fls. 122/129, ao Termo de Intimação Fiscal nº L-054/2012, às fls. 119/121, no tocante a forma de contabilização de seus custos e despesas de depreciação. Nas manifestações, a Contribuinte visou justificar as diferentes taxas de depreciação que aplica, ratificando, por via oblíqua, que as glosas questionadas devem ser ativadas. Seguem excertos e ressalvas que subsidiam a aceção prevalente:

As taxas citadas nos itens 8.5, 8.6, 8.7 e 8.9 se referem à amortização durante o período da concessão, pois tratam das "Obras de Arte Especiais", "Obras Complementares", "Terraplanagem" e "Dispositivos de Proteção / Segurança", podendo ocorrer em casos específicos à amortização com taxa em percentual diferente, como por exemplo, no caso de uma reparação emergencial / manutenção, e que não necessariamente representa aumento de vida útil do imobilizado até o fim do período de duração do Contrato de Concessão. Percebe-se que as ações de reparação emergencial/manutenção são excepcionais, tampouco há destaques nas notas fiscais, boletins de medições ou contratos que os dispêndios realizados glosados se prestaram a este fim. Ademais, é inconcebível admitir que, por exemplo, - pavimentação de pista e acostamento numa extensão de 42 km tenha caráter emergencial;

A variação entre a taxa de 4.82% e 7.74% devem-se ao cronograma de obras estipulados no Contrato de Concessão de Rodovias no Estado do Paraná nº 073/97, que também estão dispostas no PER (Programa de Exploração de Rodovias - Anexo V, página 10 em diante), e nos Termos Aditivos de Contrato n.ºs. 016/2000 e 87/2002. (cópias em anexo). Assim, fica esclarecido que existem ativos da data do início do contrato de concessão e outros durante o período de duração da concessão que podem ter taxa com percentual superior, conforme estabelecido pelo cronograma de obras e por orientações técnicas e aplicabilidade das imobilizações. As sobreditas respostas e as características dos materiais adquiridos discriminados nas notas fiscais e nos contratos de obras firmados demonstram que os gastos não se destinavam a manutenção, mas ao cumprimento do cronograma de obras firmado no contrato de concessão;

No que toca as placas de sinalização vertical a Impugnante afirma que a verificação é anual, logo no primeiro ano após sua instalação esta placa deveria ser substituída por outra. Em consequência disso, entende-se que sua durabilidade (vida útil) seria de 1 ano. Assim, dependendo do tipo de sinalização e para atender os índices mínimos de retro refletância estabelecidos no PER e norma da ABNT, por estatística de ensaios realizados a vida útil pode ser em

média 3 anos. Pela vida útil relativamente curta, taxa de depreciação de 33%, houve substituição e não manutenção como afirma a Auditada, corrobora com esta ilação a seguinte afirmação para corroborar as alegações da Notificada, o próprio poder concedente, através das ordens de serviço em anexo, estabelece prazo inferior a um ano para que a Concessionária realize as medições de retrorrefletância das sinalizações horizontal e vertical, e caso apresentem falhas devem ser substituídas imediatamente;

Em relação a sinalização horizontal, servimo-nos do mesmo raciocínio diante da seguinte afirmação: Conforme estabelecido no próprio PER - Programa de Exploração Rodoviária - (Anexo V), na sua página 14, no item relativo, dá-se a durabilidade de 60%, com prazo mínimo de 1 ano. Durante os primeiros anos do período de concessão adotou-se 5 anos e posteriormente, em função de que o programa de concessão prevê a repintura de faixa de sinalização horizontal a cada 2 anos, a sua depreciação deu-se conseqüentemente em função deste prazo. Além disso, não podemos conceber que a realização de serviços de sinalização horizontal sem fornecimento de materiais, numa extensão de 460 quilômetros, tenha natureza emergencial ou de manutenção;

No que tange as obras complementares, as afirmações do Impugnante se coadunam com as conclusões do Fisco Os lançamentos nesta conta contábil com taxa de 20% (5 anos) tratam das obras relacionadas à restauração da rodovia, que, por analogia ao prazo de depreciação do pavimento (itens 8.1 e 8.2) e por serem reestruturados por ocasião da intervenção/manutenção ao final da vida do pavimento, justifica a taxa de 20%. Para melhor aclarar, podemos citar como exemplo um dreno transversal de pavimento que foi implantado. Quando o pavimento recebe intervenção, também é reestruturado, estabelecendo seu tempo de vida útil igual ao do pavimento, pois não há possibilidade de intervenção no pavimento sem a realização de outras obras que estão ligadas diretamente a ele;

Por fim, em relação as obras de terraplanagem, estão relacionadas com a duplicação da rodovia conforme previsão do contrato de concessão e seus termos aditivos. Por isso estão sendo depreciadas a taxas de 4.82% e 7.74%. Lembrando que essas taxas podem mudar conforme a data de início da concessão em relação ao cronograma de obras. Quer dizer não envolvimento com reformas emergenciais ou manutenção.

Diante do exposto, repisamos, os referidos gastos se enquadram no disposto no caput ou na melhor das hipóteses na ressalva contida no § 2º, ambos do art. 301 do RIR/1999, já transcrito, e não podem de forma alguma serem contabilizados como custo ou despesa operacionais, consistindo a sua ativação medida imperativa.

No sentido da necessidade de registrar os reportados gastos no ativo permanente por se tratar de bens de natureza permanente, destaca-se a farta e pacífica jurisprudência administrativa, a exemplo dos seguintes acórdãos:

REPAROS E MANUTENÇÃO DE EDIFICAÇÕES – A aquisição de grandes quantidades de materiais de construção como tijolos, cimento, ferragens, forros, pisos, bem como a instalação de redes elétricas não é compatível com simples despesas com reparos e manutenção de edificações, induzidos à conclusão de que os bens foram aplicados em benfeitorias com vida útil superior a um ano (Ac. 1º CC 105-7.106/92).

BENFEITORIAS, REPAROS E CONSERVAÇÃO – Benfeitorias e despesas de reparos e conservação de bens imóveis, cuja vida útil supera o exercício, deverão ser ativadas para futuras amortizações, inclusive reparação da rede de água e esgoto, restauração da laje do teto, pintura geral e troca de piso de cimento por azulejos em imóvel locado, sem direito a indenização (Ac. 1º CC. 101-74.012/83)

BENFEITORIAS E MELHORAMENTOS – Os gastos suportados com obras de melhoramentos, construções e instalações para a fábrica não se identificam como despesas de conservação de imóvel. Se realizadas em imóvel locado, deverão ser ativadas para futura amortização dentro do prazo da locação (Ac. 1º CC 101-73.600/82)

BENS E VALORES ATIVÁVEIS - DESPESAS GLOSADAS. - As aplicações, bem como os gastos com aquisição de bens e serviços que por sua natureza, destinação e tempo de vida útil superior a um ano, devem ser imobilizados, não podendo ser deduzidos como despesas operacionais no próprio ano de aquisição (Ac. 105-12.695 de 27/01/1999).

Pelo explanado, concluímos que não há qualquer retoque a ser feito ou foi verificada qualquer mácula no procedimento fiscalizatório guereado, devendo a tributação referente aos IRPJ ser mantida na íntegra. Rejeito integralmente as alegações do impugnante neste tema.

Dos Lançamentos Reflexos de CSLL

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, todos decorrentes das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado mutatis mutandis o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário por meio do qual basicamente reiterou seus argumentos de defesa. Ao final de sua defesa, solicitou que as próximas publicações e intimações fossem realizadas em nome de seu patrono.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Redator *ad hoc*

Tempestividade

O contribuinte foi intimado do acórdão da DRJ em 07/01/2020 (fls. 549 do *e-processo*) e apresentou recurso voluntário tempestivo na data de 05/02/2020 (fls. 551 do *e-processo*).

Preliminares: publicações e intimações em nome dos advogados

Em seu recurso voluntário o contribuinte requereu que as próximas publicações e intimações fossem realizadas em nome de seu patrono. A respeito do exposto, destaque-se que o Decreto nº 70.235/1972 dispõe expressamente sobre os meios de intimação no processo administrativo fiscal e não dispõe de tal possibilidade.

Trata-se de discussão inclusive sumulada. A súmula CARF nº 110, cujos efeitos são vinculantes, estabelece que “No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.”

Portanto, rejeito a presente pedido liminar para que publicações e intimações futuras sejam feitas em nome dos patronos do contribuinte.

Mérito

Quanto ao mérito, segundo a fiscalização alega, o contribuinte teria deduzido como custo/despesa bens de natureza permanente. Conforme consta do relatório, a fiscalização teria constatado “a existência de valores contabilizados a título de Despesas de Conservação que, na verdade, deveriam ser apropriados no Ativo Imobilizado para posterior depreciação”, conforme regra do artigo 301 do RIR/1999, vigente à época dos fatos.

Desde a sua impugnação o contribuinte já teria advertido para o fato de que os gastos questionados se referem a obras que se prestaram a resolver problemas emergências de trechos de rodovias administrados por concessão, tratando-se assim de dispêndios com natureza de custos e despesas operacionais, relacionados a serviços de reparos, consertos e conservação de trechos da rodovia.

E conforme assevera o contribuinte, ainda que fosse o caso de aplicação do artigo 301 do RIR/99, o ônus da prova de que os valores lançados como despesa deveriam ser atividades, tendo em vista o disposto no artigo 346, §1º, do RIR/99, seria da própria autoridade fiscal. Veja-se abaixo a redação do aludido dispositivo:

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

Em um primeiro momento, a autoridade fiscal concordou com os argumentos do contribuinte, tanto que iniciou a análise das despesas para identificar se de fato tais valores deveriam ser ativados, veja-se (fls. 538 do *e-processo*):

16 Nessa esteira, assiste razão a Impugnante ao suscitar que cabe ao Autuante a prova de que os valores lançados como despesa deveriam ser ativados, em face do disposto no § 1º, do art. 346, do RIR/99, acima transcrito. Logo, não se deve sumariamente impugnar as despesas com reparos e conservação, sem que primeiro se apure, em cada caso — quando esse fato não for de manifesta evidência —, o prolongamento da vida útil do bem.

17 Importa, então, nesse contexto, analisar as despesas operacionais que motivaram a autuação. Assim, de acordo como os Anexos I e II, elaborados pela Fiscalização, partes integrantes do TVF, às fls. 476/480, nos quais se encontram relacionados os gastos por fornecedor glosados e as respectivas justificativas, o lançamento guerreado envolveu, em síntese, os seguintes dispêndios

Sucedem que ao analisar tais despesas, a DRJ/RJ1 identificou que na verdade elas não seriam referentes a serviços de reparos, consertos e conservação de trechos da rodovia, mas bens de natureza permanente relacionados aos objetos dos contratos e que deveriam ser ativados veja-se (fls. 538/542 do *e-processo*):

Importa, então, nesse contexto, analisar as despesas operacionais que motivaram a autuação. Assim, de acordo com os Anexos I e II, elaborados pela Fiscalização, partes integrantes do TVF, às fls. 476/480, nos quais se encontram relacionados os gastos por fornecedor glosados e as respectivas justificativas, o lançamento guerreado envolveu, em síntese, os seguintes dispêndios:

Material para fabricação de placas de sinalização vertical e de tachas;

Locação de equipamentos e material utilizados nas obras de readequação do Trevo Cataratas;

Serviços de pavimentação de pista e acostamento, consoante expresso nos boletins de medição e no próprio objeto do contrato nº 375/2008, firmado com a Conservias Transportes e Pavimentação Ltda;

Aquisição de Pórtico metálico;

Concreto adquirido para as obras no Portal de Santa Tereza e no Trevo Cataratas;

Material, dentre eles concreto, para obra relacionada à reforma da balança fixa em Santa Terezinha de Itaipu;

Aquisição de defensas metálicas para instalação ao longo das rodovias;

Tintas utilizadas para pintura de sinalização (demarcação) da rodovia, cujo respectivo serviço foi realizado pelo fornecedor Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda, cujos dispêndios foram apropriados como imobilizado, uma vez que o objeto do correspondente contrato determinava a realização de - serviços de sinalização horizontal sem fornecimento de materiais, numa extensão de 460 quilômetros -;

Valor do frete relativo aos materiais utilizados no revestimento de pista;

Execução de calçamento com lajotas e meio-fio, objeto do contrato revestimento de talude inferior de AOE;

Aquisição de madeiras utilizadas na confecção das placas de sinalização;

Elaboração de projeto e estudos técnicos sobre vida útil da rodovia;

Aquisição de pedra, bem como usinagem de massa asfáltica, ambas utilizadas no revestimento de pista;

Aquisição de microesferas de vidro para sinalização horizontal;

Aquisição de chapas para sinalização, para cumprimento do contrato firmado com a Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda, cujo objeto envolvia - serviços de sinalização horizontal sem fornecimento de materiais, numa extensão de 460 quilômetros -;

Restauração de pistas decorrente do contrato firmado com a Tubo Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda, cujo objeto envolvia - pavimentação de pista e acostamento, numa extensão de 42 km.

A Impugnante tenta nos fazer crer que os gastos glosados estão relacionados a sua obrigação contratual de realizar reparos, consertos e conservação em trechos da rodovia que exijam intervenção imediata. Entretanto, pelas descrições constantes nas notas fiscais emitidas, boletins de medição e contratos, cuidadosamente detalhado pelo Autuante no Anexo II; e valores envolvidos, indubitavelmente vê-se que não se tratam, no caso, de ações corretivas típicas de intervenção imediata ou emergencial.

Compulsando as provas carreadas aos autos, resulta hialino que os desembolsos glosados não estão relacionados a reparos, consertos e conservação de trechos onde caberia ao Fisco, conforme já admitido neste voto, o ônus da prova em demonstrar que das citadas ações adviria o aumento da vida útil do bem superior a um ano e a conseqüente ativação, conforme o disposto no § 1º do art. 346 RIR/99.

Muito pelo contrário, é inquestionável que se subsomem ao determinado no caput e § 1º do art. 346 do RIR/99, visto que se referem a fabricação e conseqüente substituição de equipamentos, como placas de sinalização vertical e tachas de sinalização; aquisição de equipamentos, tais como pórtico e defensas metálicos; elaboração de projetos e estudos técnicos sobre vida útil da rodovia; execução de obras particularmente relativas: readequação do Trevo Cataratas;

Portal de Santa Tereza; reforma da balança fixa em Santa Terezinha de Itaipu; revestimento de talude inferior de AOE; serviços de sinalização horizontal, numa extensão de 460 km, firmado com a Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda; pavimentação de pista e acostamento, consoante contrato nº 375/2008, firmado com a Conservias Transportes e Pavimentação Ltda; e restauração de pistas decorrente do contrato firmado com a Tubo Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda, envolvendo a extensão de 42 km, envolvendo vidas úteis superiores a um ano.

Pela natureza dos serviços e materiais descritos, a questão não deve ser dirimida simplesmente pelo comparativo do valor glosado com a totalidade das despesas e custos incorridos. O que deve ser considerado é a característica de perenidade dos bens e serviços.

Sob esse aspecto, a avaliação da decisão recorrida mostra-se correta. Os bens adquiridos e utilizados não são simplesmente consumidos durante a execução do serviço executado, mas sim passam a integrar o ativo ou aperfeiçoa-lo. Faço minhas a palavras da instância de piso.

(.....)

Muito pelo contrário, é inquestionável que se subsomem ao determinado no caput e § 1º do art. 346 do RIR/99, visto que se referem a fabricação e consequente substituição de equipamentos, como placas de sinalização vertical e tachas de sinalização; aquisição de equipamentos, tais como pórtico e defensas metálicos; elaboração de projetos e estudos técnicos sobre vida útil da rodovia; execução de obras particularmente relativas: readequação do Trevo Cataratas; Portal de Santa Tereza; reforma da balança fixa em Santa Terezinha de Itaipu; revestimento de talude inferior de AOE; serviços de sinalização horizontal, numa extensão de 460 km, firmado com a Sinasc Sinalização e Conservação de Rodovias Ltda; pavimentação de pista e acostamento, consoante contrato nº 375/2008, firmado com a Conservias Transportes e Pavimentação Ltda; e restauração de pistas decorrente do contrato firmado com a Tubo Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda, envolvendo a extensão de 42 km, envolvendo vidas úteis superiores a um ano.

(.....)

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto