



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.763649/2023-56
RESOLUÇÃO	1102-000.356 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA GAUCHA DE RODOVIAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência à unidade de origem, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Cristiane Pires McNaughton, que rejeitavam a proposta de conversão.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituta integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração relativos a Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), com aplicação de multa isolada, no valor total de R\$ 123.623.104,61, e à

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com aplicação de multa isolada, no valor total de R\$ 44.523.862,75, referentes aos períodos de apuração relativos ao anos-calendário 2018 e 2019. Nestes valores já estão incluídos os juros de mora calculados até o mês 10/2023 e multas de ofício de 75%.

Transcrevo partes do Relatório Fiscal, as quais considero relevantes para a compreensão e solução da lide:

1. Considerações Iniciais

1.1 A pessoa jurídica Empresa Gaúcha de Rodovias S/A, doravante denominada EGR, é uma empresa pública estadual, cuja criação foi autorizada pela Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 14.033, de 29 de junho de 2012, sendo constituída a partir da edição do Decreto estadual nº 49.593, de 19 de setembro de 2012, que aprovou seu estatuto.

1.2 O artigo 1º do estatuto, cuja redação foi alterada na assembleia geral ocorrida em 26/10/2016, definiu que a EGR é uma *empresa pública de capital fechado, controlada pelo Estado do Rio Grande do Sul, constituída sob a forma de sociedade anônima*.

1.3 Considerando sua constituição, submete-se a EGR aos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A).

1.4 Seu objeto social é a *“conservação, a manutenção e a implantação de melhorias na malha rodoviária do Estado, sob sua responsabilidade, (...)”*, conforme previsto no artigo 4º do estatuto.

(...)

1.7 Em 22/01/2018, em substituição ao datado de 14/03/2013, celebrou Contrato de Gestão com seu controlador, o Estado do Rio Grande do Sul, que definiu como objeto *“o estabelecimento da gestão de rodovias estaduais submetidas à cobrança de pedágio (...) destinados a assegurar integralmente a administração, conservação, manutenção, ampliação e melhorias das rodovias sobre a responsabilidade da Contratada (...)”*.

1.8 Dispunha ainda o contrato que a EGR *“terá a responsabilidade de gerir a manutenção, a conservação, a operação e, quando for o caso, a recuperação, os melhoramentos, a ampliação de capacidade e a duplicação de pistas (...)”*.

1.9 No plano de trabalho anexo ao contrato foram estabelecidos conceitos de manutenção ordinária e manutenção e conservação do pavimento, conforme a seguir transcrito:

1.10 **Manutenção ordinária:** serviços destinados à capina, roçada, limpeza de

bueiros, recolhimento de animais e sujeira nas pistas, desobstrução e limpeza da rodovia, conservação de defensas, colocação de placas e tapa-buracos.

1.11 Manutenção e conservação do pavimento: serviços de recuperação dos pavimentos das pistas e restauro de rodovias, com fornecimento de mão de obra, equipamentos e materiais.

1.12 Da leitura dos atos de constituição da EGR e contrato de gestão firmado com o Estado do Rio Grande do Sul, se verifica que não houve nenhuma transferência das estradas de rodagem ou rodovias para o patrimônio da EGR, mas sim a outorga da competência para explorá-las mediante pedágio, com a obrigação de implementações de manutenção e melhorias de condições de infraestrutura rodoviária.

1.13 Dessa forma, a EGR não tem a propriedade das rodovias, mas sim a competência para sua exploração. As rodovias são os bens que produzem a receita da EGR, devendo esta assegurar a manutenção desses bens, de forma ordinária, garantindo serviços básicos exigidos para a utilização com segurança e conforto dos usuários e de manutenção e conservação do pavimento, garantindo serviços necessários na recuperação e restauro das rodovias.

1.14 No período fiscalizado teve seus resultados tributados segundo as regras do Lucro Real, com apuração anual do imposto.

(...)

1.23 Acompanham este relatório fiscal arquivos no formato de planilhas eletrônicas, que auxiliam na identificação da documentação analisada e na visualização de dados aqui mencionados.

1.24 Os arquivos são os seguintes: **a) Análise de contratos e editais**, **b) Dispêndios a ativar 4.1.1.01.04002 e 4.1.1.01.04003**, **c) Apuração das bases para o lançamento** e **d) Multas isoladas estimativas mensais**.

1.25 **a) Análise de contratos e editais:** dados levantados de contratos apresentados pela EGR e editais obtidos no site: www.egr.rs.gov.br/inicial. Na coluna “Pgs proc” é possível saber, sobre o respectivo contrato, a respectiva numeração de páginas neste processo.

1.26 **b) Dispêndios a ativar 4.1.1.01.04002 e 4.1.1.01.04003:** possui diversas abas, com a indicação do contrato correspondente. Nessas abas estão lançamentos relativos a esses contratos, registrados nas contas 4.1.1.01.04002 e 4.1.1.01.04003.

1.27 **c) Apuração das bases para o lançamento:** consolidação de valores apurados necessários na definição dos valores a serem lançados.

1.28 **d) Multas isoladas estimativas mensais:** apuração de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL.

2. Das infrações apuradas

2.1 Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa

2.1.1 Analisando as ECD do período fiscalizado verifiquei que os saldos finais das contas 4.1.1.01.04002 e 4.1.1.01.04003 foram integralmente transferidos para o resultado dos respectivos exercícios.

2.1.2 Sendo esses registros relativos à manutenção e conservação de rodovias e instalações, no item 01 do Termo de Início do Procedimento Fiscal a EGR foi intimada a apresentar “*Contratos que deram suporte aos lançamentos registrados nas contas (...)*”.

(...)

2.1.13 Os contratos apresentados foram analisados e, em alguns casos, também foram analisados os editais licitatórios que deram origem aos contratos. Os editais foram obtidos via pesquisas efetuadas no site da internet www.egr.rs.gov.br.

2.1.14 Nessa análise verifiquei que, em alguns casos, os serviços contratados representam custos normais, corriqueiros, relacionadas ao objeto do contrato de gestão firmado com o Estado do RS.

2.1.15 Como exemplo, a celebração de contratos que tem por objeto a “*Execução de serviços especializados de operação, arrecadação de pedágio, guarda e transporte de valores e manutenção predial dos pedágios*”.

2.1.16 Esses dispêndios representam custos que devem ser considerados na apuração do resultado dos exercícios em que incorreram.

(...)

2.1.18 Em outros casos é possível observar a contratação de serviços de **conservação de rotina e/ou contínua** de rodovias, com atividades previstas a serem desempenhadas pelas contratadas como: “*roçadas, capina, corte e podas de árvores, coleta de resíduos, limpeza, remoções, caiação, instalações de placas de sinalização, reposição de defensas e tapa-buracos*”.

2.1.19 Essas intervenções nas rodovias, por não representarem aumento de vida útil superior a um ano, são custos operacionais da EGR no desempenho de suas competências, devendo também serem considerados na apuração do resultado dos exercícios em que incorreram, conforme fez a EGR.

(...)

2.1.21 Por outro lado, verifiquei situações onde o objeto dos contratos e as exigências dos editais licitatórios tratam de obras de manutenção estrutural efetuadas nas rodovias, que resultaram em aumento de vida útil superior a um ano, recuperando, na maioria dos casos, rodovias já consideradas impróprias para a circulação de veículos com segurança.

2.1.22 Cito como exemplo o contrato nº 025/2018, cujo objeto é o seguinte:

“*Contratação de projeto executivo e execução dos serviços de manutenção dos pavimentos da rodovia ERS 474 no trecho entr. BRS-290 (p/PoA) - entr. ERS-239*”

(P/Rolante) com fornecimento de mão de obra, equipamentos e materiais, conforme a avaliação dos pavimentos existentes”.

2.1.23 Esse contrato teve por base o edital nº 048/2017, de onde retirei as seguintes anotações: *“Projeto Básico de Engenharia - 4. Justificativa - (...) O desenvolvimento deste trabalho fez-se necessário visto que o pavimento das rodovias ERS 474 (...) ao longo de sua vida útil, não foram contempladas com ações de manutenção relacionadas a questões estruturais. As intervenções realizadas tiveram como objetivo o reestabelecimento do nível funcional. Isto posto, o projeto executivo e o serviço de manutenção do pavimento sendo contratados possuem como objetivo adequar a capacidade da rodovia às solicitações impostas pelo tráfego atuante nos dias de hoje, melhorando a drenagem, a trafegabilidade, a segurança e o conforto dos usuários”.*

2.1.24 Como pode ser visto, não se trata de uma de simples conservação ordinária da rodovia, como nos casos mencionados anteriormente, mas sim de obra de manutenção estrutural que alterou a capacidade da rodovia, tendo o serviço garantia por cinco anos, conforme previsão contratual.

(...)

2.1.27 Além dos cinco anos de garantia da obra previsto em contrato, o item 3.7 do Termo de Referência do edital traz um estudo que aponta o final da vida útil da obra no ano 2024.

(...)

2.1.33 Entre os contratos analisados existem também os de contratação de fornecimento e instalação de sinalização e dispositivos de segurança, como exemplo o de nº 039/2016, cujo objeto é o seguinte: *“Serviços de manutenção, conservação e implantação da sinalização horizontal e vertical e de dispositivos de segurança com fornecimento de mão de obra, materiais e equipamentos, conforme especificações e quantidades constantes no Anexo I”.*

(...)

2.1.38 Continuando a análise, cito o caso de três contratos que não trataram de obras de manutenção, mas sim de construção de novas estruturas com o objetivo de melhoramento da infraestrutura rodoviária sob administração da EGR.

2.1.39 É o caso dos contratos: 048/2017 – Objeto: *“Contratação de serviços de melhorias no perímetro urbano da ERS-239 no município de Riozinho-RS, através da pavimentação asfáltica do acostamento, implantação de pavimentação asfáltica das baias nos pontos de parada de ônibus, drenagem e construção de passeio de pedestres”* 018/2018 – Objeto: *“Serviços de engenharia para execução de obra de duplicação da rodovia ERS 239 entre a interseção com a Rodovia ERS 020 até a ponte sobre arrio Tucanos”* e 061/2018 – Objeto: *“Contratação de serviços técnicos de engenharia para elaboração de projeto e construção de*

estabilização de talude do encontro da ponte e reforço de fundação da ponte da ERS 122 km 23+450".

2.1.40 Essas estruturas também possuem garantia do serviço de cinco anos e a análise dos contratos e editais pode ser observada na planilha eletrônica *Análise de contratos e editais*, aplicar o filtro 5 na coluna *Objeto classificação*.

2.1.41 Por fim, o caso de quatro contratos que não tratam da contratação de serviços, mas sim da aquisição do material essencial na manutenção de rodovias, o asfalto.

2.1.42 Para visualizar a análise desses casos, na planilha eletrônica *Análise de contratos e editais*, aplicar o filtro 3 na coluna *Objeto classificação*.

2.1.43 No Termo de Intimação Fiscal nº 1905 a EGR foi intimada a esclarecer se os materiais asfálticos adquiridos **foram**, ou **não foram** utilizados nas obras de manutenção mencionadas nos parágrafos 2.1.28, 2.1.32, 2.1.40 e 2.1.56 (obras de recuperação de rodovias).

2.1.44 No caso de não utilização, ou utilização parcial nas obras mencionadas, deveria a EGR informar em que obras o material asfáltico havia sido aplicado.

2.1.45 Em resposta, a EGR confirmou que os materiais asfálticos foram aplicados nas obras mencionadas nos parágrafos 2.1.28, 2.1.32, 2.1.40 e 2.1.56.

(...)

2.1.50 Esses contratos possuem como objeto: **a)** execução de obras de manutenção estrutural em rodovia, **b)** obras de duplicação de rodovias e **c)** serviços de implantação de rótula de acesso a bairros, respectivamente.

2.1.51 Portanto, a própria EGR reconheceu que esses dispêndios deveriam ser ativados, por representarem aumento de vida útil superior a um ano nos ativos em que foram aplicados.

(...)

2.1.53 Em relação aos contratos 039/2018, 053/2018, 011/2019 e 026/2019, embora não estivessem na avaliação inicial desta fiscalização, verifiquei que os respectivos dispêndios foram, da mesma forma que os inicialmente avaliados, registrados em conta de resultado, mais especificamente na conta 4.1.1.01.04002.

2.1.54 Esses contratos possuem características semelhantes a casos analisados anteriormente, quais sejam, obras de grande porte com garantia do serviço de cinco anos, tendo por objeto **a)** manutenções estruturais, **b)** pavimentação e implantação de sinalização e **c)** duplicação de rodovias, alargamento de acostamentos e implantação de rótula de acesso a bairros.

2.1.58 Com base no até aqui relatado, podemos dividir os **serviços** cujos pagamentos foram registrados nas contas 4.1.1.01.04002 e 4.1.1.01.04003 em dois grupos:

1º grupo - os serviços contratados mencionados nos parágrafos 2.1.17 e 2.1.20 (operação de pedágios e limpeza de rodovias), que tratam respectivamente de **a)** custos normais operacionais que não representaram nem a aquisição e nem a manutenção de bens. Como exemplo, a operação de pedágios; e **b)** manutenção ordinária em rodovias, representada especialmente pela limpeza de rodovias, que não significaram aumento da vida útil desses bens.

2.1.59 Nesses casos, concordo com a EGR em ter levado a resultado do exercício que incorreram, os dispêndios registrados na contabilidade relativos a esses contratos.

(...)

2.1.61 Já no **2º grupo** estão os **serviços e aquisições de materiais** mencionados nos parágrafos 2.1.28, 2.1.32, 2.1.40 e 2.1.56.

2.1.62 Nesses casos é possível observar a contratação de **a)** obras de manutenção de grande porte em rodovias, **b)** aquisição e instalação de sinalização e de outros elementos indispensáveis na utilização das rodovias com segurança pelos usuários, **c)** aquisição de materiais essenciais na manutenção de rodovias (asfalto) e **d)** construção de novas estruturas destinadas a melhoria dos serviços, como passeios de pedestres, baias de ônibus, duplicação de trechos de rodovias e estruturas de pontes.

2.1.63 No caso das manutenções é possível observar o caráter estrutural da intervenção na rodovia, que só havia recebido manutenção ordinária nos últimos anos, recuperando estruturas bastante desgastadas e já consideradas inadequadas para as solicitações impostas pelo tráfego atuante da época.

2.1.64 Registra-se que os editais de licitação sempre exigiram que as **restaurações** contratadas resultassem em aumento de vida útil das rodovias, com um prazo de garantia de cinco anos.

2.1.65 Essas obras contemplaram, por exemplo, a substituição completa de segmentos, com a remoção total de revestimentos existentes e implantação de novas camadas de revestimento, restituindo as condições funcionais e estruturais do pavimento, livre de deteriorações ocasionais.

2.1.66 Mais uma vez, cabe registrar o prazo de garantia exigido nos editais e previsto nos contratos, cinco anos, em todos os contratos envolvendo obras mencionados neste grupo, diferentemente dos casos de reparos mencionados no **1º grupo**, onde não havia qualquer garantia estipulada.

2.1.67 Garantias superiores a um ano também foram exigidas nos contratos de aquisição e implantação de sinalização mencionados no parágrafo 2.1.33.

2.1.68 No caso do asfalto adquirido, embora os respectivos contratos não definam prazo de garantia, sendo esse elemento essencial a ser incorporado na rodovia, passa a ter mesma garantia da obra, cinco anos, uma vez que qualquer avaria ocorrida nesse intervalo de tempo será a reparação de responsabilidade da

empresa contratada para a implementação da obra, não havendo custos para a EGR.

2.1.69 Na planilha eletrônica *Análise de contratos e editais*, os contratos cujo objeto resultou aumento de vida útil do bem superior a um ano podem ser visualizados aplicando-se o filtro “Ativar” na coluna “Conclusão”.

2.1.70 Assim, com relação aos dispêndios abrangidos no **2º grupo**, discordo da EGR por ter levado esses valores diretamente a resultado do exercício, uma vez que se trata de aplicações de capital em ativo intangível, nas modalidades de aquisição e manutenção de bens.

2.1.71 A aplicação dos recursos ocorreu em bens que a EGR recebeu o direito de exploração e o dever de manutenção, o que resultou em aumento do prazo de vida útil dos bens superior a um ano.

2.1.73 Dos custos, das despesas operacionais e dos encargos - Aplicações de capital, **art. 313**: “O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional - § 1º O disposto no caput não se aplica nas seguintes hipóteses (...) II se o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano (...) § 3º Exceto 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**”. (art. 301 do RIR/99)

2.1.74 Da amortização – dedutibilidade, **art. 330**: “Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação de capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou cujo exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado”. (art. 324 do RIR/99)

2.1.75 Capital amortizável, **art. 331**: “Poderão ser amortizados os capitais aplicados na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (...) III - custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor (...) V– os demais direitos classificados no ativo não circulante intangível”. (art. 325 do RIR/99)

2.1.76 Quota de amortização, **art. 332**: “A quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado”. (art. 326 do RIR/99)

2.1.77 Taxa anual de amortização, **art. 333**: “A taxa anual de amortização será estabelecida tendo em vista o número de anos restantes da existência do direito”. (art. 327 do RIR/99)

2.1.78 Das despesas de conservação de bens e instalações, **art. 354**: “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 - § 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras”. (art. 346 do RIR/99)

2.1.79 Com relação à propriedade dos bens onde foram aplicadas as manutenções, rodovias, sendo bens públicos destinados à utilização geral dos cidadãos, não podem pertencer ao patrimônio da EGR.

2.1.80 E de fato, não pertencem. O que foi cedido a EGR via contrato foi a competência, cujo detentor no caso é o Estado do Rio Grande do Sul, para a administração e exploração desses bens, auferindo receitas (pedágios) e arcando com os custos para a manutenção do funcionamento adequado desses bens.

2.1.81 Não sendo os dispêndios classificados como manutenção em ativos próprios, classificam-se esses dispêndios no ativo não circulante, intangível, conforme determina o art. 179, inciso VI, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976: “art. 179 As contas serão classificadas do seguinte modo (...) VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio”.

(...)

2.1.83 Nesse sentido, a Interpretação Técnica ICPC 01 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, criado pela Resolução nº 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade, da qual transcrevo alguns trechos, grifando os mais específicos ao caso:

2.1.84 **“Tratamento dos direitos do concessionário sobre a infraestrutura 11. A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato (...).”**

(...)

2.1.86 **“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: (a) um ativo financeiro; ou (b) um ativo intangível”.**

2.1.87 **“17. O concessionário deve reconhecer um ativo intangível à medida em que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos. Esse direito não constitui direito incondicional de receber caixa porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público”.**

2.1.88 Ainda com relação aos dispêndios em questão e o tratamento a ser dado aos respectivos registros na contabilidade da EGR, transcreverei, nos parágrafos a seguir, trechos que considero adequados contidos no Pronunciamento Técnico CPC-04, também emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

2.1.89 “12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando: (...) b resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações (...)”.

2.1.90 “13. A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. (...)”

2.1.91 “17. Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade (...)”.

2.1.92 “18. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende: (a) a definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e (b) os critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23). Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso (...)”.

2.1.93 “21. Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se: (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade (...)”.

2.1.94 “89. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110) (...)”.

2.1.95 “90. Muitos fatores devem ser considerados na determinação da vida útil de ativo intangível, inclusive: (...) (b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante; (...)”.

2.1.96 “94. A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de

renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo. (...)”.

2.1.97 “97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração (...)”.

2.1.98 Levando em consideração as transcrições do CPC-04 acima, em uma análise na situação da EGR e seus dispêndios na manutenção de rodovias, é possível concluir que estes enquadram-se nas condições descritas para que uma aplicação de recurso seja classificada no ativo não circulante – intangível.

2.1.99 Vejamos: **a)** esses dispêndios resultam de direitos contratuais e legais, já que o direito e dever da EGR em explorar as rodovias decorre de Lei, com as regras estabelecidas no contrato de gestão; **b)** a EGR controla os ativos (rodovias), já que delas obtém suas receitas; **c)** os dispêndios são efetuados no intuito de acrescentar melhorias e/ou realizar substituições estruturais para que as rodovias permaneçam em condições de uso; **d)** a contabilização desses ativos deve se basear na sua vida útil, que, no mínimo, deve ser igual ao prazo de garantia das manutenções exigido nos editais e firmado nos contratos.

2.1.100 Analisando todos os documentos e informações coligidos no curso deste procedimento de fiscalização, concluí que grande parte dos dispêndios efetuados deveria ter sido ativada, para posterior cálculo de amortização e posterior dedução, na medida da ocorrência, da base de cálculo do imposto, nos termos da legislação já citada.

2.1.101 No entanto, esses dispêndios foram considerados integralmente como despesas operacionais, na apuração do resultado dos respectivos exercícios fiscais em que incorreram.

2.1.102 Os dispêndios a serem ativados são os mencionados no parágrafo 2.1.61 relativos ao **2º grupo**, cuja análise dos respectivos contratos e editais podem ser observadas na planilha eletrônica *Análise de contratos e editais*, aplicar filtro *Ativar* na coluna *Conclusão*.

2.1.103 Nesses casos cabe ressaltar, novamente, devido a relevância na definição de ter, ou não, havido aumento de vida útil superior a um ano dos bens nos quais foram aplicadas as manutenções e/ou instalações, a questão da garantia do serviço constante dos respectivos contratos.

2.1.104 Esse instituto prevê que qualquer falha no serviço, em um prazo de cinco anos, os custos com a recuperação serão de responsabilidade das respectivas contratadas, não tendo a EGR novos dispêndios da mesma natureza, no mesmo trecho por esse prazo.

2.1.105 Não é de se imaginar que uma empresa (prestadora do serviço) vá contratar com garantia de cinco anos, manutenção onde exista significativa possibilidade de necessidade de que o serviço seja refeito em prazo inferior a um ano. Muito menos, onde haja certeza de que o serviço terá duração inferior a um ano.

2.1.106 Dessa forma entendo ser difícil negar que as obras realizadas, pelo porte, características de manutenção estrutural, valores envolvidos e, principalmente, pelo fato de serem contratadas com cinco anos de garantia, caracterizam a hipótese prevista nos artigos 313, § 3º e 354, § 1º, do Decreto nº 9.580, de 22 de dezembro de 2018 (RIR/2018), razão pela qual os registros relativos a esses contratos, que foram lançados como custos dos exercícios em que incorreram, serão lançados de ofício neste procedimento de fiscalização.

2.1.107 Com isso, é possível fixar o prazo de cinco anos, em regra, como o prazo de vida útil em que os dispêndios irão contribuir para a formação do resultado da EGR, sendo esse prazo considerado para fins de apuração da taxa anual de amortização, de acordo com o que prevê o artigo 333 do RIR/2018.

(...)

2.2 Compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL das atividades em geral, com resultado das atividades em geral

2.2.1 O procedimento fiscal anterior a este, concluiu que a EGR não tinha prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores disponíveis para compensação em 31/12/2015.

2.2.2 Segundo o item 3.3 daquele relatório fiscal isso ocorreu porque as infrações apuradas relativas ao ano - calendário 2014 superaram o valor do prejuízo fiscal apurado naquele ano.

2.2.3 Também houve a correção de um erro cometido na DIPJ relativa ao ano – calendário de 2013, que havia gerado um prejuízo fiscal indevidamente.

2.2.4 Assim, segundo as correções efetuadas pela fiscalização no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL, o saldo disponível para compensação, em 31/12/2015, em ambos os casos, era zero.

2.2.5 Nos anos 2016 e 2017 a EGR apurou resultado positivo fiscal, continuando com saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL igual a zero.

2.2.6 No ano – calendário 2018 a EGR apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 1.153.633,05.

2.2.7 No ano – calendário 2019 compensou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 1.863.649,37.

2.2.8 Sobre o valor de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurado em 2018, uma vez que a infração descrita no parágrafo 2.1 deste relatório

totalizou, em 2018, o valor de R\$ 110.179.842,99, o prejuízo apurado deixou de existir.

2.2.9 Sobre o valor relativo à diferença entre o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados em 2018 e o valor que foi compensado pela EGR em 2019, esse já não existia, conforme apurado no procedimento fiscal anterior.

2.2.10 Diante do acima exposto, está sendo lançado o valor integral mencionado no parágrafo 2.2.7, de acordo com o que preceituam os artigos 949 e 970 do Decreto nº 9.580/2018 e 142 da Lei nº 5.172/1966, devido à caracterização da infração: Compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL das atividades em geral, com resultado das atividades em geral.

(...)

2.3 Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada

2.3.1 Tendo a EGR optado pela apuração anual do imposto e da contribuição, efetuou recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2.3.2 Esses débitos foram confessados em DCTF.

2.3.3 Revisando esses valores, verifiquei haver divergências entre os valores das estimativas que deveriam ter sido apuradas e os valores efetivamente confessados/recolhidos, conforme segue:

(...)

3. Considerações finais

3.1 A metodologia da apuração dos valores a lançar relativos à infração mencionada no parágrafo 2.1 será a descrita nos parágrafos 3.2 a 3.9.

3.2 Tendo sido definidos os contratos dos quais os dispêndios deveriam ser ativados, os dispêndios relativos a estes e que foram registrados nas contas 4.1.1.01.04002 e 4.1.1.01.04003, foram relacionados nas planilhas do arquivo *Dispêndios a ativar 4.1.1.01.04002 e 4.1.1.01.04003*.

(...)

3.6 Considerando os prazos de vida útil em que os dispêndios irão contribuir para a formação do resultado da EGR, as taxas mensais de amortização foram definidas em 5,56%, para os casos onde a garantia foi de dezoito meses e 1,67%, para os demais casos.

3.7 Nas abas *Consolidado por taxa 2018* e *Consolidado por taxa 2019*, a separação dos valores mensais consolidados apurados anteriormente, por taxa de amortização a ser aplicada.

3.8 Nas abas *Amortização 5,56%* e *Amortização 1,67%*, os valores mensais da amortização a ser considerada, sendo a primeira parcela implantada no mês de registro do dispêndio.

(...)

Foi apresentada **impugnação**, cujas alegações foram resumidas pela DRJ na sua decisão:

a) Após narrar as informações relativas às autuações e demonstrar a tempestividade de sua impugnação, inicia apontando que o cerne da questão é averiguar se os lançamentos efetivados como despesas pela empresa poderiam, em tese, serem classificados como ativo/intangível, para posterior amortização.

b) Alega que o fundamento principal da autuação no ponto é a disposição inserida no Artigo 301, c/c parágrafo segundo, do RIR/99 (Decreto 3.000/99). No entanto, referido artigo não abrange todo o período fiscalizado, eis que foi revogado em 2018, pelo Decreto 9.580/2018. Transcreve o artigo 313 do Decreto 9580/2018 (RIR/2018) que trata o mesmo tema para efeito de comparação com o artigo no RIR/99.

c) Aduz que houve mudança no critério de formulação da norma, incluindo disposições de origem legal, com a reformulação de seus parágrafos. Portanto, se os gastos/despesas que foram registrados como manutenção e conservação de rodovias, assim como manutenção e conservação de instalações e convênios, tem ou não vida útil superior a 1 um ano, para o fim de ser aplicada a ressalva da parte final do caput do Artigo 301 c/c seu parágrafo segundo.

d) Entende, assim, que face ao ineditismo da matéria, cabe de início verificar a origem e o tipo societário da defendente, informando que é empresa pública constituída sob a forma de sociedade anônima de capital fechado, controlada pelo Estado do Rio Grande do Sul, que atua na exploração da infraestrutura rodoviária mediante a cobrança de pedágios públicos comunitários. Criada através da Lei Estadual nº 14.033/12, que, em seu artigo 2º, com a redação dada pela Lei Estadual nº 14.876/16.

Art. 2º A EGR terá por objeto social a conservação, a manutenção e a implantação de melhorias na malha rodoviária do Estado, sob sua responsabilidade, bem como o planejamento para a expansão da capacidade dos serviços ofertados, de forma a qualificar a infraestrutura rodoviária gaúcha.

e) Afirma que os serviços descritos são públicos, mesmo que passíveis de exploração mediante delegação, vez que se relacionam à bem de domínio público e não aberto à livre iniciativa, conforme disposição dos artigos 98 e 99, inciso I, do Código Civil. Que a organização e a exploração dos serviços de infraestrutura rodoviária Estadual inserem-se na competência material privativa dos Estados-membros, integrando a órbita dos poderes remanescentes não enumerados, conclusão a que se chega, por critério residual, a par do disposto no § 1º do artigo 25 e inciso V do artigo 30, da Constituição Federal. Aduz que existe a possibilidade de ampliação da autonomia gerencial, orçamentária e financeira das entidades da Administração Direta e Indireta, mediante contrato de gestão, conforme disposto no § 8º do artigo 37 da CF.

f) Portanto, se está diante de empresa pública, constituída por Lei Estadual, que presta serviços de exploração de conservação, otimização e gestão de rodovias públicas, somente podendo ocorrer nas formas previstas no artigo 175 da Constituição, o que se revela é que a atividade em exame não está disponível à iniciativa privada, ao contrário da hipótese em que o Estado interfere na esfera reservada à livre iniciativa, devendo, então, se submeter ao regime jurídico tributário próprio das empresas privadas.

g) Destaca que apesar de cobrar tarifa dos usuários das rodovias controladas, é uma empresa pública prestadora de serviço público, com caráter distinto daquelas empresas públicas que exercem atividade econômica e, ainda que indiretamente, têm objetivo lucrativo.

h) Argumenta que diferentemente do que consta no Relatório Fiscal no item 2.1.82, **entende que não deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo os custos da manutenção periódica de bem**. Pelo contrário, **esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos**. Isso porque, **a finalidade desses gastos é o reparo e a manutenção do bem, e não o incremento de sua vida útil econômica**. Exemplifica seu argumento afirmando que **o DAER – Departamento Autônomo de Estradas de Rodagem, no seu demonstrativo de despesa anexo, classifica a conservação de rodovias como despesas corrente**, e, de outro norte, **como despesas de capital, investimentos, os demais itens relativos à construção ou ampliação** de rodovias.

i) Aponta que apesar do esforço da Fiscalização em tentar provar que os serviços lançados na conta manutenção e conservação agregaram vida útil superior a 1 ano às rodovias, os fundamentos utilizados pela mesma foram somente descritivos de objetos de Editais e contratos. Não se fez a prova mínima que, efetivamente, as obras realizadas aumentariam a vida útil do ativo em mais de um ano. A prova do aumento de vida útil cabe ao Fisco e não ao contribuinte. Que no mesmo raciocínio, o prazo de garantia dos contratos, ou seja, 5 cinco anos, não pode ser utilizado como fundamento para a interpretação de que a vida útil seria superior a um ano.

j) Assevera que o artigo 618 do Código Civil trata das garantias contra vícios e defeitos e não com a deterioração que uma manutenção de rodovia pode sofrer pela sua utilização. Que caberia à Fiscalização provar que os contratos tidos como classificáveis em investimentos/ativo/intangível, aumentaram em mais de 1 ano a vida útil das rodovias, o que não o fez.

k) Em fls. 3401/3407 esclarece sobre a grande maioria dos serviços e apresenta informações sobre conceito, funções, pressões e camadas do pavimento e as suas camadas, dentre elas a camada final denominado revestimento. Aponta que é nesta camada final da estrutura que normalmente os problemas existentes no pavimento se evidenciam, podendo ser possível constatar visualmente as patologias. É o revestimento a camada externa e a única visível. Usualmente, mesmo no âmbito técnico, ela é designada como “pavimento”, e seu estado de

conservação é qualifica a condição da rodovia. É nesta camada onde estão concentrados a maioria dos serviços realizados pela empresa EGR.

l) Destaca que considerando que esta camada sofre desgaste, não só pela quantidade de tráfego e peso do mesmo, mas também pelas intempéries climáticas, sua vida útil normalmente é inferior a um ano, ou seja, não agregando benefício econômico gerado pela sua confecção. Sendo assim, a análise superficial feita pela Fiscalização em relação aos objetos dos contratos não é prova suficiente para se definir se existe ou não aumento da vida útil superior a um ano. Portanto, é relevante também saber se os serviços de manutenção e conservação de rodovias realizados, objeto de glosa por parte do Fisco, satisfazem o critério de identificação como intangível, atraindo a necessidade de ativação dos mesmos.

m) Aponta que o Relatório Fiscal apresenta as definições contidas no Pronunciamento técnico CPC-04 que dispõe sobre o Ativo Intangível e a Fiscalização considera que os dispêndios realizados pela EGR na recuperação das rodovias sobre às quais passou a ter a obrigação de administrar, bem como o benefício da exploração por meio de pedágios, enquadram-se nos conceitos dispostos no pronunciamento. No entanto, entende o impugnante que pelas características legais e também pelo seu formato de constituição, assim como pelas próprias características dos dispêndios, não é possível enquadrá-los na norma técnica acima citada, considerando que: (i) a empresa é pública e inexistente acionista privado; (ii) administra e faz a gestão bens públicos; (iii) em que pese deter personalidade de direito privado compõem a Administração Pública Indireta ou Descentralizada e tem sua criação autorizada sempre por Lei, para desempenhar atividade de natureza econômica; (iv) Toda a receita da EGR, menos os custos para o seu funcionamento (despesas operacionais), é aplicada na sua finalidade que é de conservação, manutenção, restauração das rodovias.

n) Argumenta ainda que quanto aos critérios do Pronunciamento técnico CPC-04, no item 21, este traz a determinação de que, um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se (i) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (ii) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

o) Alega que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo não serão gerados em favor da entidade, mas sim em favor do povo, pois nos termos do inciso I do artigo 99 do Código Civil as estradas, ruas e praças são bens públicos de uso comum do povo. Cita o artigo 98, do mesmo Código.

p) Assim, questiona como seria possível mensurar um ativo que é do povo, ou seja, não é da entidade, que apenas foi constituída para efetivar a sua manutenção e conservação. Tais fatos impedem a classificação destes custos e despesas como ativos intangíveis.

(...)

v) Pugna pela necessidade de realização de perícia técnica, para o fim de que sejam analisados, de forma pormenorizada, os contratos tidos como ativáveis, assim como a vida útil dos serviços/obras neles previstos, cumprindo assim a disposição do Artigo 301 e parágrafos do RIR/99, bem como, do art. 313 do Decreto 9.580/2018.

(...)

A DRJ julgou **improcedente** a impugnação, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

CONCESSÃO PÚBLICA. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO OU MELHORIA. ATIVO INTANGÍVEL. DEDUÇÃO DESPESAS OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O concessionário ao atuar como prestador de serviço público e incorrer em investimentos de construção ou melhoria do bem público, por meio de contrato com direito a remuneração mediante cobrança de tarifas, deve contabilizar os custos como incremento do seu Ativo Intangível para efetuar a dedução por depreciação, sobretudo se tais investimentos são realizados mediante garantias com prazos superiores a um ano.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se tratar de exigências reflexas, realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento matriz, de IRPJ, aplica-se ao lançamento reflexo da CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

PEDIDO DE PERÍCIA.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, pedidos de diligências ou perícias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, alegando, em síntese:

- a) Existência de ação judicial com decisão favorável a ela, reconhecendo a imunidade recíproca;
- b) Nulidade da decisão, por cerceamento de defesa (negativa da prova pericial);
- c) Ausência de prova por parte do Fisco com relação à vida útil dos serviços/bens;
- d) Compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL;
- e) Impossibilidade da existência de dupla penalidade pelo mesmo fato;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator

1. Admissibilidade

O presente Recurso Voluntário é **tempestivo** e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

2. Dos fatos e das acusações fiscais

A empresa ora recorrente está sendo cobrada de um valor significativamente elevado, no total de R\$ 168.146.967,36, conforme autos de infração acima mencionados.

A acusação fiscal está centrada na identificação de “bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa”. Adicionalmente, aponta compensação indevida de prejuízo fiscal e falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as estimativas mensais.

Em síntese, a autuação descreve que a contribuinte teria deduzido como custo ou despesas valores que supostamente deveriam ter sido ativados para serem posteriormente

amortizados, dada sua natureza de bens permanentes. Para tanto, além de analisar a contabilidade da Recorrente, a autoridade fiscal se debruçou sobre os contratos e os editais vigentes durante o período da fiscalização. Sustenta suas alegações e sua classificação contábil a partir de pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, partindo da premissa de que a maior parte dos serviços prestados pela contribuinte proporciona aumento da vida útil dos bens superior a um ano.

A Recorrente é empresa pública, instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul, com competência funcional para fazer a gestão das rodovias do Estado do Rio Grande do Sul, realizando a manutenção, a preservação e os reparos sobre elas. Nessa condição, atua como prestadora de serviços públicos, cujo objeto são as rodovias estaduais, classificadas pelo Direito Civil como bens públicos. A Recorrente não possui a propriedade desses bens, portanto, mas apenas a concessão dos direitos relativos à manutenção, preservação e reparos sobre as rodovias. Eventualmente, assume a obrigação de realizar obras estruturais, tais como a duplicação de pistas ou a construção de rótulas e acostamentos às pistas de rodagem.

Sob a ótica concorrencial, cumpre destacar que, conforme previsto na sua lei de criação e com base nas regras do seu estatuto, a Recorrente não concorre com outras empresas do setor, mas sim as contrata, mediante licitação, para realizar as entregas para as quais fora criada. Assim, qualquer apontamento concorrencial, não envolve a Recorrente, mas unicamente as empresas do setor de construção civil, as quais participam dos certames licitatórios conduzidos pela Recorrente.

Conforme se verá abaixo, o cerne da discussão da lide está em saber, se os serviços prestados pela Recorrente aumentam a vida útil das rodovias, que são os bens sob sua concessão, e em que extensão exatamente. A partir dessa constatação, poder-se-á concluir, se a classificação contábil utilizada pela contribuinte foi adequada ou não.

3. Prejudicial de mérito. Existência de ação judicial

A Recorrente informa a existência de ação judicial, por ela manejada, objetivando o reconhecimento da imunidade tributária recíproca a seu favor, mediante a declaração judicial de inexistência de relação jurídico-tributária no tocante ao IRPJ. Trata-se da ação ordinária nº 5019554-33.2014.4.04.7100/RS, em trâmite perante a Justiça Federal da 4ª Região (RS, SC e PR).

Atualmente, a contribuinte conta com decisão favorável a ela em Segunda Instância, em razão da aplicação do entendimento firmado pelo STF, em sede de Repercussão Geral, no Tema 1140.

Trata-se de ação ordinária objetivando o enquadramento da contribuinte na hipótese da imunidade tributária recíproca, nos termos do art. 150, inc. VI, “a”, da CF. A sentença julgou procedentes os pedidos. A União interpôs Recurso de Apelação, ao qual foi dado provimento para julgar improcedentes os pedidos formulados na inicial. A contribuinte protocolou

Recurso Extraordinário. No entanto, em juízo de admissibilidade deste, foi determinada a devolução dos autos para a Turma do TRF4, para eventual juízo de retratação, por força do Tema 1140 do STF.

A 1ª Turma do TRF4 decidiu, por unanimidade, em juízo de retratação relativo ao Tema 1140 do STF, negar provimento à apelação da União, reconhecendo que a imunidade em questão alcança a EGR, empresa pública, prestadora de serviços públicos. Eis a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. RETRATAÇÃO. TEMA 1140 DO STF. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150,VI, “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇOS PÚBLICOS. EGR. GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DA INFRAESTRUTURARODOVIÁRIA, MEDIANTE COBRANÇA DE PEDÁGIO.

1. A imunidade tributária recíproca prevista na alínea “a” do art. 150, VI, da Constituição Federal, alcança a EGR, empresa pública, prestadora de serviços públicos de gestão e fiscalização de rodovias estaduais. Precedentes do STF.

2. Eventual previsão normativa da participação de parcela mínima societária de capital privado na empresa pública não desnatura a natureza pública do serviço prestado, notadamente, quando há proibição expressa da divisão do lucro e constatação por perícia de aplicação do lucro nas finalidades sociais. Tema 1140 do STF.

O STF firmou a seguinte tese no Tema 1140:

As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.

Nas razões do voto do relator, juiz federal ANDREI PITTEN VELLOSO, constaram informações, as quais são relevantes para o caso ora em análise, motivo pelo qual as transcrevo abaixo:

(...) A autora é empresa pública estadual, cuja criação foi autorizada pela Lei Estadual nº 14.033/12, e tem por objeto social a exploração da infraestrutura rodoviária do Estado do Rio Grande do Sul mediante a cobrança de pedágios públicos comunitários.

Apesar de ser dotada de personalidade jurídica de direito privado, a autora não foi constituída para explorar atividade econômica e concorrer com o setor privado em uma área específica, mas sim concebida como instrumento auxiliar na gestão e fiscalização das rodovias pertencentes ao sistema rodoviário do Estado.

(...)

Conforme se extrai da fundamentação transcrita, não se sustenta o argumento da apelação no sentido de que a previsão, em Estatuto, de 10% (dez por cento) de seu capital poder ser subscrito por autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas ou pessoas jurídicas de direito público interno, na forma autorizada na Lei das Sociedades por Ações, desconstituiria a natureza de prestação de serviço público. Tampouco se comprovou que a atividade exercida pela autora está sujeita ao regime concorrencial.

(...)

A propósito das empresas públicas prestadoras de serviço público, o Supremo Tribunal Federal já consolidou, no RE 407099, o entendimento de que estão sujeitas à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF.

Desse modo, todas as tentativas da apelante em descaracterizar a natureza do regime público da atividade desenvolvida pela autora, invocando para tanto alterações legislativas que autorizariam a participação de capital privado, não conduzem à conclusão diversa do que até aqui foi exposto.

(...)

Foram apresentados embargos de declaração pela União, os quais foram rejeitados.

Atualmente, conforme consulta processual no site do TRF4, consta a informação de que os autos estão conclusos para decisão de admissibilidade de Recurso Extraordinário.

A Recorrente requer o imediato sobrestamento do presente processo administrativo, em razão da decisão judicial favorável.

Verificando a sentença de Primeiro Grau, não há ordem de suspensão de eventuais cobranças administrativas de crédito tributário, muito menos de algum processo administrativo em específico:

III - Dispositivo

Ante o exposto, ratifico **JULGO PROCEDENTE** o pedido formulado por EMPRESA GAÚCHA DE RODOVIAS S/A - EGR, forte no artigo 487, inciso I, do CPC, para:

(a) **declarar** a inexistência de relação jurídico-tributária da autora com a União no que tange ao pagamento de imposto de renda, frente à imunidade recíproca da demandante nos termos do artigo 150, inciso VI, letra a, da Constituição Federal de 1988, e

(b) **condenar** a União a restituir os eventuais valores indevidamente recolhidos (a título de principal, multas e juros proporcionais, nos termos do artigo 167 do CTN), respeitada a prescrição quinquenal.

Os valores a serem repetidos deverão ser corrigidos monetariamente desde o pagamento indevido, mediante a aplicação da Taxa SELIC, nos termos da fundamentação.

Condeno a União ao pagamento de honorários advocatícios, que serão calculados sobre o valor da condenação, conforme as regras contidas nos parágrafos 2º, 3º e incisos (sempre no percentual mínimo), 4º, incisos II e III, e § 5º do artigo 85 do novo Código de Processo Civil.

A União deverá ressarcir, ainda, as custas adiantadas pela parte autora, devidamente atualizadas pelo IPCA-e até a data do efetivo pagamento.

Sentença sujeita à remessa necessária (art. 496 do CPC).

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.

Além de não existir decisão judicial de suspensão do presente processo ou de eventuais outros, não há previsão legal ou regimental de sobrestamento do processo administrativo, de modo que este deve ser conduzido até a sua conclusão. Desfecho diverso necessita de uma liminar ou de uma tutela antecipada específica, o que não é o caso dos autos. Portanto, **rejeito o pedido de sobrestamento** da Recorrente.

4. Preliminar de cerceamento de defesa

A Recorrente recorda nas suas razões recursais que houve o indeferimento da produção da prova pericial, a qual, no seu entendimento, seria indispensável para se aferir a natureza técnica dos serviços por ela prestados, mais precisamente, se os valores deduzidos como despesas deveriam ou não ter sido reconhecidos como ativos intangíveis. Tendo em vista o cerceamento de defesa verificado, na sua ótica, pede a nulidade da decisão de primeira instância e o deferimento da produção da prova pericial.

Inicialmente, vale destacar a necessidade de se ter em conta qual moldura legislativa se sujeita o presente caso, em que pese estejamos decidindo uma questão preliminar ao mérito. Em outras palavras, entendo ser adequado já apresentar aqui a base legal, sob a qual a lide está centrada, sem prejuízo de se analisar o mérito da demanda posteriormente também à luz do seu conteúdo normativo.

O fundamento legal principal da autuação é o art. 301, c/c § 2º, do RIR/99:

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).

Após a publicação do RIR/2018, referida regra passou a constar do art. 313:

Art. 313. O **custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput).

§ 1º **O disposto no caput não se aplica nas seguintes hipóteses** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput):

I - se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais); ou

II - **se o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano.**

§ 2º Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, o disposto no § 1º não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.

§ 3º Exceto 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)

A regra atual do Regulamento do Imposto de Renda, com suporte no Decreto-Lei 1598/77 e na Lei 4506/64, prevê que o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesas operacional. No entanto, a regra do caput não se aplica na hipótese de o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano. E 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.

Pois bem. Observa-se que toda a norma em questão, naquilo que aplicável ao caso em pauta, gravita em torno do prazo de vida útil do bem adquirido ou das melhorias realizadas, se ultrapassa o período de um ano ou se superior a um ano.

Fazer afirmações conclusivas acerca do aumento de vida útil do bem a partir de melhorias sobre ele realizadas não é algo que se possa fazer em abstrato. Pelo contrário, é tarefa que se propõe a ser empenhada na análise de cada caso concreto, ainda mais quando se está no setor da construção civil, cujas obras e serviços em geral estão sujeitas a uma série de variáveis, tais como chuvas, furacões, abalos sísmicos, qualidade anterior do bem em si, qualidade do material e da mão-de-obra empregada. Em se tratando de Brasil, cujas dimensões são continentais e cujas regiões apresentam características físicas, climáticas e socioeconômicas diversas, essa constatação adquire ainda maior relevo.

Digo isso, porque me causa estranheza, a autoridade administrativa lançadora conseguir chegar à conclusão, de que todos os contratos da Recorrente, salvo aqueles que preveem roçadas, capina, corte e podas de árvores, são contratos, onde o objeto necessariamente

é uma obra de envergadura estrutural, a qual necessariamente resulta em aumento da vida útil superior a um ano.

E chega a essa conclusão apenas analisando os contratos e os editais juntados aos autos, como se eles fizessem prova cabal da qualidade, da estrutura e conseqüentemente do período de aumento de vida útil resultante de cada um dos serviços previstos nas dezenas de contratos alcançados pela contribuinte.

Mesmo que a autoridade lançadora tenha formação técnica em engenharia civil, tal empreitada conclusiva acerca do aumento da vida útil de cada um dos serviços analisados dependeria de uma análise mais técnica de campo, em sede de vistoria no local onde realizado o serviço. Isso porque o aumento de vida útil e o respectivo prazo dependem de um conjunto de variáveis, as quais estão fora do alcance de qualquer perito em engenharia.

Basta vislumbrar o caso de diversas rodovias no País, em regiões de chuvas fortes e constantes, a exemplo do Rio Grande do Sul e do Amazonas, nas quais, não raras vezes, a imprensa noticia a queda ou desabamento de parte do piso da rodovia ou, no mínimo, a formação de buracos causado pela ação das chuvas forte com a ação concomitante da carga sobreposta ao pavimento, especialmente daquela impressa por ônibus e caminhões.

Cito esse exemplo, pois pode ocorrer de uma empresa de engenharia realizar hoje o recapeamento asfáltico de determinado trecho de uma rodovia, e esta ser submetida à ação de chuvas fortes e constantes durante uma semana inteira, aliado à pressão gerada pela carga dos veículos que sobre ela transitam. Não há nenhuma garantia de que esses serviços de recapeamento asfáltico aguentará toda a ação constante das chuvas e da pressão gerada pelos veículos, sem falar que não estamos sequer considerando a qualidade anterior das demais camadas do pavimento, as quais não são visíveis, mas podem estar comprometidas. Dito de outra forma, não há como se aferir em abstrato que tal serviço garantirá aumento de vida útil do bem superior a um ano.

Por falar em garantia, a autoridade administrativa insiste com o fato de que, como os editais e os respectivos contratos preveem garantia de cinco anos, quanto à responsabilidade do executor frente a danos apurados posteriormente, que o aumento de vida útil resultante dos serviços prestados necessariamente será superior a um ano, como se isso fosse uma certeza, uma decorrência inarredável da previsão garantidora que, na verdade, advém do Código Civil.

Observe-se, nesse ponto, o que diz a regra do Código Civil:

Art. 618. **Nos contratos de empreitada** de edifícios ou outras construções consideráveis, **o empreiteiro de materiais e execução responderá, durante o prazo irredutível de cinco anos, pela solidez e segurança do trabalho**, assim em razão dos materiais, como do solo.

Parágrafo único. Decairá do direito assegurado neste artigo o dono da obra que não propuser a ação contra o empreiteiro, nos cento e oitenta dias seguintes ao aparecimento do vício ou defeito.

Primeiro, a regra acima é relativa aos contratos de empreitada, os quais não se confundem com contratos de serviços técnicos de manutenção. Em outras palavras, um serviço técnico de manutenção não é necessariamente do porte de uma empreitada. Tanto é verdade que muitos municípios realizam serviços de manutenção de vias públicas internas, tapando buracos, colocando novas mantas asfálticas, utilizando-se da sua própria infraestrutura administrativa, alocando máquinas e equipamentos de propriedade da própria prefeitura, sem a necessidade de realizar licitações e contratações de empresas de engenharia.

Segundo, o prazo de cinco anos refere-se à responsabilidade civil do empreiteiro com relação à solidez e segurança do seu trabalho, obviamente naquelas situações, nas quais a responsabilidade possa ser a ele imputada, excluídas as situações de excludentes de responsabilidade civil, notadamente aquelas de casos fortuitos ou de força maior. Esse prazo de cinco anos não guarda qualquer relação com eventual período de aumento de vida útil do bem, resultante do serviço realizado. Trata-se de prazo estabelecido especialmente para proteger o tomador da obra frente aos denominados vícios ocultos da obra.

Voltando ao TVF, chama a atenção o fato de que a autoridade administrativa fundamenta sua conclusão, segundo a qual todos os serviços da Recorrente são obras estruturais, das quais resultam aumento de vida útil superior a um ano, apenas analisando cláusulas de contratos e itens de editais. São inúmeras as passagens do TVF, nas quais a fiscalização faz menção expressa a determinados contratos e editais, enfatizando que, se eles preveem garantia de cinco anos, então necessariamente há aumento de vida útil superior a um ano.

Aos olhos da fiscalização, salvo capina, corte e poda de árvores, todos os serviços analisados são obras estruturais.

É verdade que há contratos, nos quais o objeto é a duplicação de rodovias e/ou a implantação de rótula de acesso a bairros. Esses contratos representam legítima obra estrutural, diversa de um serviço de manutenção e conservação ou reparo. Tanto é verdade que a própria EGR reconheceu esses dispêndios, que deveriam ser ativados, por representarem aumento de vida útil superior a um ano nos ativos em que foram aplicados. Com relação a esses contratos, os respectivos dispêndios foram registrados no grupo de conta do ativo não circulante, intangível, 1.2.4.03 – obras em andamento.

Portanto, a autuação apresenta uma série de fragilidades. Ela foi elaborada, a meu ver, com base em suposições levantadas em abstrato, a partir da simples leitura de cláusulas contratuais e itens editalícios, mormente em casos que envolvem serviços técnicos altamente especializados e vinculados a uma série de variáveis que afetam o seu resultado, sua qualidade e seu prazo de vida útil.

Entendo prudente converter o julgamento em diligência à unidade de origem, visando a sanar as questões acima apresentadas e afastar as suposições levantadas em abstrato, unicamente com base em cláusulas contratuais e itens editalícios.

A diligência deve se ocupar com as questões técnicas dos contratos analisados, de modo a poder concluir, de maneira segura, acerca do adequado tratamento tributário a ser aplicado ao caso concreto. Para tanto, deve se ocupar das seguintes providências, sem prejuízo de outras cabíveis:

- a) quais contratos possuem por objeto obras estruturais?
- b) quais contratos possuem por objeto obras de mera manutenção?
- c) quais contratos possuem por objeto, obra ou serviço onde há aumento de vida útil superior a um ano?

Esses quesitos, sem prejuízo de outros cabíveis, devem ser respondidos por perito engenheiro, o qual deverá analisar cada obra e cada serviço já prestado e vinculado a cada um dos contratos. Para tanto, o contribuinte deve ser intimado, para elaborar e apresentar o correspondente laudo técnico, de modo a responder a esses quesitos e, ato contínuo, subsidiar, de forma técnica e segura, as conclusões da fiscalização acerca do correto tratamento tributário a ser conferido a cada uma das despesas analisadas.

A diligência deve se preocupar com os aspectos técnicos de cada obra e serviço, abstraindo das cláusulas contratuais e editalícias.

Isso posto, voto por **converter o julgamento em diligência à unidade de origem**, nos termos acima expostos.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati