



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Recurso nº : 130.584  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997  
Recorrente : CONCESSIONÁRIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S.A.  
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP  
Sessão de : 18 de março de 2003  
Acórdão nº : 103-21.180

**IRPJ - CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. AMORTIZAÇÃO** - Os gastos com projetos e obras de melhoramento e recuperação de pista e respectivos acessos, efetuados em rodovias objeto de concessão, bem como os gastos iniciais de natureza administrativa, por representarem capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenham duração limitada, deverão ser amortizados em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes.

**CSLL - DEDUTIBILIDADE** - Face à relação de causa e de efeito que unem o IRPJ e a CSLL, à segunda exação deve ser aplicada à mesma decisão conferida ao processo matriz, observando-se, contudo, que é da exegese da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituidora da Contribuição Social Sobre o Lucro em nosso ordenamento jurídico positivo, em seu artigo 2º até a Lei 9.249/95, que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Assim, a hegemonia do lucro real quando decorrente de procedimento de ofício requer que se erija a matéria tributável a partir da recomposição do lucro líquido do exercício, contemplando-se, naquele, todos os seus entes formadores admissíveis em lei. Dessa forma não há como excepcionar despesas legalmente imputáveis da base de cálculo do IRPJ.

--- - Recurso parcialmente provido ---

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONCESSIONÁRIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S.A.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para admitir a exclusão do valor da CSLL da base de cálculo do IRPJ exigidos de ofício, vencido o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire que provia a maior, para exclusão das verbas autuadas a título de "auditoria, consultoria e assessoria, manutenção e conservação",



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

nos termos e voto que passam a integrar o presente julgado. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Marçal de Assis Brasil Neto, inscrição OAB/DF nº 4.323.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOÃO BELLINI JÚNIOR, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO e JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

Recurso nº : 130.584  
Recorrente : CONCESSIONÁRIA DA RODOVIA PRESIDENTE DUTRA S.A.

## RELATÓRIO

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados, em 24.11.1999, os autos de infração de fls. 480/481 e 484/485, relativos ao IRPJ e a CSLL - ano-calendário 1996.

2. De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 459/465, a empresa tem como objetivo social à exploração, sob regime de concessão, pelo prazo de 25 anos, da Rodovia BR-116/RJ/SP (Rodovia Presidente Dutra), mediante cobrança de pedágio.

3. Conforme contrato de concessão (fls. 14/69), a concessionária é obrigada a executar a recuperação, o reforço, a monitoração, o melhoramento, a manutenção e a conservação, durante todo o prazo de concessão, da rodovia. Além disso, o contrato prevê que a rodovia, suas melhorias e todos os demais bens reversíveis, bem como os direitos e privilégios decorrentes da concessão revertam ao DNER quando da extinção da concessão, com o pagamento, por parte deste, das parcelas dos investimentos vinculados aos bens adquiridos pela concessionária e ainda não amortizados.

4. A autoridade fiscal salientou que no ano sob exame a contribuinte contratou o consórcio COPER (que é formado pelos acionistas da empresa sob ação fiscal) para efetuar a operação, a manutenção e a conservação da referida rodovia, tendo sido gasto o valor de R\$ 25.213.936,55 (quantia equivalente a 30% da receita obtida com a exploração da rodovia no mesmo período).

5. Considerando os fatos acima, a fiscalização atribuiu à contribuinte as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

**5.1. Dedução indevida de bens classificáveis no ativo diferido.**

5.1.1. A contribuinte apropriou como despesas, diversos gastos relacionados a melhorias efetuadas na rodovia que, segundo a autoridade fiscal, deveriam ter sido classificadas no ativo, diferidas e amortizadas pelo prazo de até dez anos, nos termos da Lei das S/A.

5.1.2. Em vista disso, foram elaborados os demonstrativos de apuração dos encargos máximos no período (anexos I a V – fls. 466/470), onde foram apurados os montantes totais indevidamente deduzidos como despesas, conforme o seguinte demonstrativo consolidado:

Conta 3.2.2.01.01.002614 - Auditoria, consultoria e assessoria.....	3.042.915,78
Conta 3.2.2.01.01.002615 - Manutenção e conservação .....	1.137.921,08
Conta 3.2.2.01.01.002619 - Fiscalização de obras.....	1.873.842,96
Conta 3.2.2.01.01.002624 - Outros serviços de terceiros . .....	1.897.541,34
Conta 3.2.2.01.01.004043 - Custo de obras civis.....	<u>2.777.001,65</u>
<b>Total .....</b>	<b>10.729.222,81</b>

**5.2. Excesso de despesas de depreciação/ amortização**

5.2.1. Diversas contas que foram classificadas no ativo permanente referem-se a gastos com melhorias realizadas e incorporadas à Rodovia BR – 116 - RJ/SP. Tais contas, segundo o autuante, não poderiam ter sido depreciadas à taxa de até 50% ao ano, por se tratar de investimentos estabelecidos no contrato de concessão, que se incorporam à propriedade pública.

5.2.2. A autoridade fiscal considerou que tais gastos, por sua natureza, deveriam ter sido classificados no ativo diferido e amortizado no prazo de dez anos.

5.2.3. Assim, tendo em vista que a contribuinte “depreciou” esses investimentos em prazo inferior a dez anos, foram elaborados os demonstrativos de apuração dos encargos máximos de amortização (anexo VI a XI - fls. 471/476), nos quais foram apurados os montantes totais indevidamente deduzidos como despesas, de acordo com o seguinte demonstrativo consolidado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

	<u>R\$</u>
Conta 3.2.2.01.01.002614 – Auditoria, consultoria e assessoria .....	3.042.915,78
Conta 3.2.2.01.01.002615 – Manutenção e conservação .....	1.137.921,08
Conta 3.2.2.01.01.002619 – Fiscalização de obras.....	1.873.842,96
Conta 3.2.2.01.01.002624 – Outros serviços de terceiros . .....	1.897.541,34
Conta 3.2.2.01.01.004043 – Custo de obras civis.....	<u>2.777.001,65</u>
<b>Total .....</b>	<b>10.729.222,81</b>

**6. Enquadramento legal:**

6.1. IRPJ - arts. 195, inciso I, 197, parágrafo único, 242 e parágrafo, 244 e parágrafos 1º e 2º, 265, 267 e 268 do RIR/94; artigos 179, inciso VI e parágrafos 2º e 3º de Lei nº 6.404/76;

6.2. CSLL - artigos 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação do art. 1º da Lei nº 9.065/95.

7. A contribuinte apresentou impugnação de fls. 491/512, alegando, em síntese, que:

7.1. Os itens 152 e 300 do contrato de concessão determinam que a concessionária poderia contratar com terceiros o desenvolvimento e a execução de atividades inerentes à concessão, bem como a implementação de projetos associados, desde que cumpridas as normas regulamentares e desde que os mesmos não ultrapassem o prazo da concessão;

7.2. Que contratou o COPER, que se trata de consórcio formado de acordo com os artigos 278 e 279 da Lei das Sociedades Anônimas;

7.3. Diz que a operação da Rodovia Dutra por meio de terceiros é permitida pela Lei das Concessões e também pelo contrato de concessão;

7.4. Antes do início da efetiva exploração, a concessionária teve responsabilidade pelas operações e efetuou, no período de maio a novembro de 1996,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

obras de manutenção da rodovia, de caráter preliminar e emergencial, sendo que a partir de, agosto, de 1996, o pedágio passou a ser cobrado dos usuários;

7.5. No período compreendido entre maio e julho de 1996, as despesas incorridas para a recuperação emergencial da rodovia foram lançadas no ativo diferido, sujeito à amortização, por se tratar de despesas pré-operacionais;

7.6. Os gastos realizados nesse período, de forma nenhuma poderiam ser considerados como investimentos;

7.7. A partir de, agosto de 1996, os bens, bem como as melhorias, passaram a ser classificadas no ativo permanente e sujeitas à depreciação e os gastos foram classificados como despesas operacionais;

7.8. Para lavrar o presente auto de infração, a fiscalização simplesmente desconsiderou a forma jurídica dos atos praticados, optando pela chamada interpretação econômica dos fatos;

7.9. Apesar de totalmente fundamentado em lei e no contrato de concessão, a fiscalização destaca no Termo de Verificação e Constatação e fato de a operação da rodovia ser realizada por meio de consórcio formado pelos principais acionistas da concessionária;

7.10. Não está em questão o fato de o montante relativo aos serviços do COPER corresponder ou não a 30% da receitas obtidas, uma vez que tal quantia foi efetivamente necessária para a realização dos serviços, os quais estão totalmente fundamentados na legislação e no contrato de concessão;

7.11. A fiscalização não pode e não deve presumir ou sugerir situações, mas sim se ater à realidade dos fatos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

7.12. Todos os gastos realizados na etapa anterior à cobrança do pedágio representam despesas pré-operacionais, classificadas no ativo diferido sujeito à amortização, não podendo ser considerados investimentos, como entendeu equivocadamente a fiscalização;

7.13. Em nenhum momento a fiscalização menciona o período correspondente aos trabalhos iniciais;

7.14. A partir de agosto de 1996 os gastos passaram a ser lançados como investimentos ou despesas operacionais, dependendo da natureza;

7.15. Apesar das diferenças entre as figuras jurídicas da concessão e da permissão outorgada pelo Poder Público, a fiscalização sugeriu identidade entre tais institutos ao mencionar que, em relação aos bens incorporados à propriedade pública, a concessionária teria apenas "a permissão de usá-los e explorá-los comercialmente pelo prazo estabelecido no contrato";

7.16. Além disso, incorretamente a fiscalização alega que os gastos são "todos relacionados e incorporados à rodovia objeto da concessão, devido não só à sua natureza, como também às condições estipuladas no contrato de concessão da rodovia";

7.17. No entanto, os bens somente são "incorporados" (revertidos ao poder público) após o término do prazo estabelecido no contrato de concessão;

7.18. No caso da concessão, os investimentos ou bens são efetivamente da concessionária, razão pela qual foram classificados no seu permanente, sujeitos à amortização ou depreciação;

7.19. Os bens e as obras realizadas são revertidos ao Poder Público somente após o término do prazo fixado no contrato de concessão, ou seja, após vinte e cinco anos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

7.20. Nos termos do art. 179 da Lei nº 6.404/76, somente as aplicações em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social deverão ser classificadas no ativo diferido;

7.21. Por outro lado, art. 265 do RIR/94 determina que poderá ser computado como custo ou encargos para amortização, em cada período-base, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuíram para a formação do resultado demais de um período-base;

7.22. Tais dispositivos, no entanto, não são aplicáveis ao caso específico, visto que as referidas despesas não contribuíram para a formação do resultado de mais de um exercício social;

7.23. Embora fosse cobrado pedágio, os gastos referiam-se aos trabalhos iniciais, os quais de forma alguma iriam contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício social;

7.24. Da leitura do art. 244 do RIR/94, depreende-se que somente os bens ou melhorias que tiverem vida útil superior a um ano deverão ser ativados para serem depreciados ou amortizados;

7.25. As despesas referentes aos trabalhos iniciais não contribuíram para a formação do resultado de mais de um exercício social e muito menos tiveram vida útil superior a um ano;

7.26. Assim, não há que se falar em classificação no ativo diferido com fundamento da Lei das Sociedades Anônimas e no art. 244 RIR/94;

7.27. Nesse sentido dispõe o Parecer Normativo nº 104/75;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

7.28. O Conselho de Contribuintes já decidiu que cabe à fiscalização proceder à prova dos bens que possuem vida útil superior a um ano;

7.29. O Parecer Normativo nº 1.004/71 determina as despesas e os encargos pertinentes às etapas do serviço já realizado não poderão ser diferidas, já que a lei só permite o deferimento de receitas ;

7.30. Em caso análogo, a Coordenação do Sistema de Tributação, por meio do Parecer Normativo nº 26/79, manifestou-se no sentido de que "sob aspecto econômico, o financiamento para aquisição de terras apresenta duas operações distintas: uma representada pela aquisição do imóvel, outra pela obtenção dos recursos. Os encargos financeiros, naturais pelo uso do capital de terceiros, não podem identificar-se com o bem adquirido , bem como as despesas operacionais ou pré-operacionais, em relação aos projetos florestais que poderão ser implantados. Por isso mesmo, tais encargos devem constar separadamente dos custos e despesas imputáveis à execução dos projetos, cabendo à empresa, no entanto, deduzi-los como suas despesas operacionais ou pré-operacionais segundo a sistemática em vigor";

7.31. Ainda que as despesas com serviços de auditoria, consultoria, assessoria, manutenção, conservação e fiscalização de obras sejam classificáveis no ativo diferido, não tem fundamentação a alegação da fiscalização que o período de amortização é de dez anos;

7.32. Segundo o art. 179 da Lei nº 6.404/76, classificam-se no ativo imobilizado (permanente) os direitos que tenham por objetivo bens destinados à manutenção das atividades da sociedade e da empresa, ou exercidos com esta finalidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

7.33. Os bens da concessionária, antes da reversão mencionada, são destinados à manutenção de suas atividades, sendo totalmente cabível a sua classificação na conta do ativo permanente;

7.34. Sem a extinção do contrato não há reversão, e portanto, antes da reversão os bens e investimentos não são incorporados ao patrimônio do Poder Público, devendo ser classificados no ativo permanente e submetidos à depreciação ou amortização, nos termos do art. 248 do RIR/94;

7.35. Se a concessionária tem o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, mais que lógico e justo proceder à depreciação dos bens, os quais serão revertidos ao Poder Público somente após a extinção do contrato de concessão;

7.36. É descabida a alegação da fiscalização de que, com fundamentação no art. 195, I, do RIR/94, as despesas referentes à depreciação dos bens classificados no ativo permanente devem ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ;

7.37. Em se tratando de bens, é cabível a sua depreciação à taxa aplicada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica, nos termos do art. 253 do RIR/94;

7.38. É mais do que o notório que a vida útil das benfeitorias realizadas na rodovia Dutra é muito inferior a quaisquer outras benfeitorias;

7.39. Nos termos do Parecer Normativo nº 192/92, aos bens submetidos a condições anormais de utilização justificam a majoração das taxas;

7.40. A leitura do art. 183, parágrafo 3º, da Lei das Sociedades Anônimas não indica que os recursos devam ser amortizados efetivamente em dez anos, mas sim que poderão ser amortizados em até dez anos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

7.41. Assim, não tem fundamento a alegação de que foram aplicadas taxas de depreciação e amortização superiores às permitidas pela legislação;

7.42. Demonstrada a improcedência da autuação principal, torna-se também improcedente a exigência reflexa relativa a CSLL;

7.43. Não obstante isso, a fiscalização cometeu erro nos cálculos, pois não considerou a dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ, conforme determinava a legislação, devendo ser declarado nulo o auto de infração que contém exigências indevidas;

7.44. Não se justifica a fixação de uma penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcelas de seu patrimônio de forma desproporcional à infração, sendo inadmissível que o valor da multa represente quase a totalidade do valor do tributo exigido;

7.45. Protesta pela juntada posterior de documentos, bem como pela realização de todas as provas em direito admitidas.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal, de São Paulo, ao apreciar a Impugnação, julgou o lançamento procedente, tendo ementado a sua decisão na forma abaixo.

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ  
Ano-calendário: 1996

Ementa: CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. AMORTIZAÇÃO - Os gastos com projetos e obras de melhoramento e recuperação de pista e respectivos acessos, efetuados em rodovias objeto de concessão, bem como os gastos iniciais de natureza administrativa, por representarem capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, deverão ser amortizados em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL. -  
Aplica-se à exigência dita reflexa o que foi decidido quanto à exigência  
matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - No ano-  
calendário de 1996, a CSLL que estiver com sua exigibilidade suspensa  
não será dedutível, para fins de apuração do lucro real.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Da Decisão monocrática, a contribuinte recorreu, via de Recurso  
Ordinário a este Conselho.

As razões de recurso elencadas pela parte são exatamente iguais às  
razões de impugnar.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado de seguro, preenchendo, por conseguinte, os requisitos para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

**Dedução Indevida de Custos e Despesas**

Segundo consta do Auto de Infração, a contribuinte teria apropriado como despesas, diversos gastos relacionados a melhorias efetuadas na rodovia, os quais, segundo a autoridade fiscal, deveriam ser classificados no ativo diferido e amortizados em até 10 anos.

Alega a Defesa, a seu turno, que tais gastos dizem respeito obras emergenciais, as quais não contribuíram para a formação do resultado de mais de um exercício social e as despesas relativas à auditoria e consultoria e outros serviços de terceiros, cujo escopo era a simples manutenção.

O cerne da questão em apreço reside no fato da contribuinte não aceitar, como premissa básica, que a natureza dos serviços necessários à manutenção de uma rodovia, são, de fato, em razão de sua própria gênese, composta por bens materiais duráveis, com vida útil superior a um ano.

Vários fatos estão a comprovar tal assertiva, dentre os quais vou citar apenas três, por exprimirem de forma transparente tal fato.

O primeiro e, talvez o mais expressivo, é a própria obra da rodovia Presidente Dutra, enquanto obra civil, que, pela sua magnitude, não comporta tal ilação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

O segundo, tão expressivo quanto o primeiro, diz respeito ao prazo da concessão - de 25 anos, onde a grandeza do prazo contratual se faz necessária para viabilizar o retorno dos investimentos relativos às melhorias incorporadas ao bem e à sua própria manutenção, que são, tanto quanto o prazo contratual em apreço, vultosos.

A terceira, trata-se de norma cogente, capitulada no artigo 618, do Código Civil Brasileiro, que fixa em cinco anos, como sendo o "prazo irredutível" de garantia, nos contratos de empreitada de construções consideráveis.

Destarte, em vista dos fatos acima citados e dos documentos de fls. 112 a 374, dúvidas não restam de que não se tratou de tributação por presunção, com alegado pela recorrente. Ao contrário, as provas são robustas e estão nos autos e conspiram a favor do fisco, uma vez que os referidos gastos estão relacionados ao planejamento, à execução e à fiscalização de obras de engenharia, tais como: viadutos, pontes, praças de pedágio, contenção de encostas, terraplanagem, barreiras de concreto, drenagens, obras de arte, serviços de engenharia e projetos, pavimentação, sistemas de iluminação, sinalização vertical e horizontal, pesagem, telefonia, radiocomunicação, implantação de sistemas de controle de qualidade, etc..

A recorrente, por outro lado, alegou o que, em tese, poderia se constituir em fato impeditivo ou modificativo - que as obras em questão são de caráter emergencial, portanto, não contribuíram para a formação do resultado de mais de um exercício social. Contudo, não logrou apresentar qualquer documento que corroborasse tal assertiva. Ademais, não demonstrou a vida útil das benfeitorias questionadas.

Assim que, a contratação de serviços para a execução de obras de grande porte implica a ativação dos gastos correspondentes, para posterior depreciação ou amortização, uma vez que tais gastos, no vertente caso, não podem ser caracterizados como destinados à simples conservação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

No mais, não vejo motivos plausíveis para modificar ou aditar as razões de decidir lançadas pela autoridade "a quo", as quais adoto com fundamento da presente decisão.

Em vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo-se as glosas.

II. Taxas de depreciação/amortização aplicadas em diversas contas representativas de gastos com melhorias realizadas na rodovia superiores às legalmente admitidas - Gastos relativos a melhorias realizadas na rodovia, indevidamente classificadas no imobilizado.

A defesa contesta a classificação contábil pretendida pela fiscalização, alegando que a vida útil das benfeitorias realizadas é inferior a quaisquer outras benfeitorias, além do que não estaria obrigada a amortizar tais gastos em 10 anos, segundo o seu entendimento acerca do artigo 183, da Lei das S/A.

Alega, ainda, que o correto, a teor do que determina o artigo 266, inciso I, alínea "b" do RIR/94, efetuar a amortização durante a vigência do prazo contratual e não utilizar o prazo de dez anos, como fez a fiscalização.

A reclassificação dos gastos, levada avante pela fiscalização, está fundada no fato de que toda e qualquer benfeitoria realizada na rodovia Presidente Dutra deverá ser revertida ao poder concedente ao final do prazo contratual.

Assim, que, como se trata de melhorias efetuadas em local público, e, em terreno de propriedade da União Federal, tais gastos deverão, de fato, ser classificados na conta de Ativo Diferido, devendo ser amortizados durante o tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. É esta a determinação do artigo 268, do RIR/94, que introduz, inclusive, a determinação de que este prazo seja, no mínimo, igual há 5 anos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

Por fim, da leitura do artigo 183, § 3º, da Lei 6.404/76, tem-se claro que os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados em prazo não superior a 10 anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes.

Relativamente ao princípio do emparelhamento das receitas e das despesas, está patente que a recorrente não o estava cumprindo adequadamente, uma vez que, por este princípio, a apropriação dos custos têm que se dar de forma proporcional à receita que os bens correspondentes vão gerar no exercício.

Assim, que, constatado que os gastos com as benfeitorias contribuíram para a formação de vários exercícios e sendo a concessão válida por 25 anos, correto está o limite adotado pela fiscalização (10 anos).

### III. CSLL - TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A autuação reflexa deve seguir o mesmo destino que foi dado à autuação principal, todavia, relativamente à alegação de erro na base de cálculo da CSLL, razão assiste à recorrente.

Segundo o auto de infração de fl. 485, o fato gerador do IRPJ encontra-se situado no mês 12/96.

Ademais, é da exegese da Lei n.º 7.689/1988, instituidora da Contribuição Social Sobre o Lucro em nosso ordenamento jurídico positivo, em seu artigo 2º até a promulgação da Lei 9.249/95, que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

A lei 9.316/96, de 22/11/96, a seu turno, alterou a sistemática antes vigente, determinando a indedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ, todavia, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001850/99-95

Acórdão nº : 103-21.180

alteração em questão só poderia alcançar fatos geradores a partir de 01/01/1997, face ao princípio da anterioridade.

Assim, que, a hegemonia do lucro real, ao qual a recorrente esta subsumida, também, quando decorrente de procedimento de ofício requer e exige que se erija a matéria tributável a partir da recomposição do lucro líquido do exercício, contemplando-se, naquele, todos os seus entes formadores admissíveis em lei.

Destarte, dou provimento parcial ao recurso, neste item, para admitir a dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ.

#### IV. JUROS MORATÓRIOS / TAXA SELIC / MULTA DE OFÍCIO

Não há como se dar abrigo às alegações da recorrente com referência à aplicação dos juros SELIC, tendo em vista que a respectiva inclusão dos mesmos no cálculo do crédito tributário lançado decorreu da aplicação de expressa disposição de lei.

Releva observar que a incidência de juros moratórios sobre os valores de tributos não pagos no respectivo vencimento é uma imposição da lei tributário como forma, entre outras razões, de compensar a Fazenda Pública pela demora em receber os tributos, bem assim de dar efetividade ao princípio da isonomia tributária para equilibrar a relação Fisco-contribuinte entre os sujeitos passivo da relação jurídico-tributária que cumprem fielmente as suas obrigações e aqueles que somente o fazem a *posteriori* e, muito mais, quando em decorrência de lançamento de ofício.

Nego portanto, provimento ao recurso, nestes tópicos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.001850/99-95  
Acórdão nº : 103-21.180

**CONCLUSÃO**

Diante de tudo quanto foi exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para admitir a dedução da CSLL na base de cálculo do IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 2003-03-14

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE