



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

Processo n° 16641.000031/2008-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1202-001.209 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrentes EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE RODOVIAS DO SUL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL.

Em caso de saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL na data da ocorrência da infração, deve-se ajustar o valor devido, considerando a compensação até o limite legal, recompondo, para frente, os saldos remanescentes, suas eventuais compensações e efeitos tributários.

IRPJ/CSLL. ILEGALIDADE DE ATOS INFRALEGAIS. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas; incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a ilegalidade de atos infralegais.

IRPJ/CSLL AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE

O Relatório da Ação Fiscal que descreve com nitidez os fatos ocorridos, a base legal, as provas obtidas e a relação lógica entre eles, de modo a identificar o que está sendo objeto do lançamento e proporcionar ao contribuinte a possibilidade de conhecimento pleno das acusações que lhe estão sendo imputadas, não enseja a nulidade do auto de infração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE.

IRPJ - A participação dos dirigentes ou administradores, no lucro da pessoa jurídica é, por expressa disposição legal, indedutível como custo ou despesa operacional.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, nos termos do voto do relator, em: por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso *ex-officio*; por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada; por maioria de votos, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário contra a glosa de valores referentes à participação nos lucros a Diretores, deduzidos na apuração do lucro real, anos-calendário 2004 e 2005, vencido o Conselheiro Gilberto Baptista; por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário contra a glosa de despesas de depreciação de benfeitorias nas rodovias objeto de concessão; e, por maioria de votos, DAR provimento ao Recurso Voluntário contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%, vencidos os Conselheiros Maria Elisa Bruzzi Boechat e Ricardo Diefenthaler.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 28/04/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Plínio Rodrigues Lima (Presidente em exercício), Maria Elisa Bruzzi Boechat (substituta convocada), Gilberto Baptista (suplente convocado), Ricardo Diefenthaler (suplente convocado), André Almeida Blanco e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Consta do Relatório do Acórdão nº 10-35.121 – 1ª Turma da DRJ/POA, de 25/10/2011 (Fls. 1.376 a 1.391):

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 4/7 – vol. 1) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 8/11 – vol. 1), exigindo um total de crédito tributário de R\$ 4.226.504,84.

De acordo com o Relatório Fiscal de folhas 24/34, em 31/03/2004 e 30/04/2005 o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação em lucros e resultados (fls. 30/309 – vol. 2) a seus diretores, para os quais há disposição nos artigos 303 e 463 d e Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) sobre a não dedutibilidade como custo ou despesa operacional, o que significa que, para fins de determinação do Lucro Real, tais pagamentos devem ser adicionados ao lucro líquido. Esta determinação encontra-se explicitada no Parecer Normativo CST nº 99/1978.

Conforme as Fichas 09A – Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral das DIPJ/2004 e DIPJ/2005, correspondentes ao 1º trimestre de 2004 e 2º trimestre de 2005 (fls. 61 e 141 – vol. 1) o

contribuinte não adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação do Lucro Real, os valores de R\$ 250.000,00 e de R\$ 248.375,00, respectivamente, referentes à participação nos Lucros e Resultados da Pessoa Jurídica, embora tenha considerado como custos/despesas operacionais. Tal fato constata-se, também, no LALUR (fls. 318/319 – vol. 2).

O contribuinte é concessionário do Pólo Rodoviário de Pelotas/RS, cujo prazo, originalmente de 15 anos, foi alterado para 25 anos.

De acordo com a cláusula 13.3.2 do contrato PJ/CD/215/98 (fls. 246 – vol 2), extinta a concessão, reverterem ao DAER/RS (como representante do poder concedente) todos os bens transferidos para a concessionária, os bens reversíveis e os direitos e privilégios decorrentes da concessão, livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou encargos.

Por sua vez, a cláusula 14.2.1 do mesmo contrato, ratifica o acima referido, dispondo que reverterem ao DAER/RS, gratuita e automaticamente, na extinção da concessão, todos os bens transferidos à concessionária ou por ela construídos ou adquiridos e integrados à concessão nos termos previstos no contrato.

Nos balancetes de 2004 e 2005 (fls. 375/385 e 386/393) pode-se verificar que diversas contas, correspondentes a gastos com melhorias realizadas e incorporadas às rodovias integrantes da concessão, foram classificadas no ativo permanente imobilizado e posteriormente depreciadas.

Como já destacado, as benfeitorias realizadas nas rodovias, integrantes do complexo rodoviário objeto da concessão, devem ser revertidas ao poder concedente ao final do prazo contratual, livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou encargos, perfectibilizando a situação prevista nos itens "b" e "d" do inciso I do artigo 325 do RIR/99.

Considerando-se, ainda, que por tratar-se de melhorias efetuadas em locais de uso público, cujos terrenos não constituem propriedade do contribuinte, e que tais gastos consistem em aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, estes valores deveriam ser classificados no Ativo Diferido, conforme o artigo 179, inciso V da Lei 6.404, de 1976.

Dessa forma, tais gastos deveriam ser amortizados no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa (25 anos), de acordo com o artigo 327 do RIR/99.

Além disso, existe a previsão estabelecida no parágrafo único do artigo supracitado, que fixa em cinco anos o prazo mínimo para amortização dessas despesas. O dispositivo não deixa margem de dúvida que o prazo é mínimo, podendo ser ampliado,

conforme expectativa do tempo em que os gastos contribuirão para a formação dos resultados.

Por sua vez, a Lei nº 6.404, de 1976, artigo 183, § 3º, dispõe que o prazo máximo para amortização dos recursos aplicados no ativo diferido é de dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios dele decorrentes.

Em razão do exposto, a fiscalização conclui que o prazo para amortização dos gastos efetuados pelo contribuinte a título de benfeitorias é de 10 anos, pois contribuem para a formação do resultado de vários exercícios.

Os valores depreciados indevidamente, deduzidos como despesas, são demonstrados nas planilhas de folhas 774 a 797 do volume nº 4, os quais foram baseados nos Livros Razão Auxiliar – Ativo Imobilizado (fls. 394/773 – vols. 2 a 4).

O contribuinte apresentava saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL em 31/12/2005, de R\$ 5.062.333,86 e R\$ 2.975.535,88, conforme folhas 06 e 06 do LALUR (fls.798/806 – vol. 4). Tais valores não foram aproveitados quando da lavratura dos autos de infração, tendo em vista que o contribuinte efetuou a compensação dos mesmos no ano-calendário de 2006, conforme Fichas 09A e 17 da DIPJ correspondente (fls. 821/824 e 827/830 – vol 4).

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 848 a 877 do volume 5, alegando, em preliminar, a nulidade dos autos de infração: (i) em face de a autuação, no caso da participação nos lucros e resultados, ter se baseado nos artigos 303 e 463 do RIR/99, cuja base legal já foi revogada tacitamente pelo artigo 88, inciso XIII, da Lei nº 9.430, de 1996, e, em relação à glosa da depreciação das benfeitorias, a fundamentação ter se dado nas alíneas “b” e “d” ao inciso I do artigo 325 do RIR/99, que são mutuamente excludentes, e (ii) de que a capitulação legal (art. 325, inc. I, do RIR/99) não tem aplicação no caso concreto, uma vez que todas as obras foram realizadas muito tempo depois de a empresa se tornar operacional e, incontestavelmente, foram realizadas em bens de sua propriedade, conforme indicado nos Contratos de Concessão constantes dos autos.

No mérito, alega que, assim como a grande maioria das empresas de grande porte, contrata pelo regime da CLT executivos de renome e notória experiência no mercado de concessões rodoviárias para a administração e seu negócio. Por serem livres para considerar e aceitar propostas de trabalho mais vantajosas por parte dos concorrentes, é praxe de mercado que lhes seja oferecido um pacote de remuneração atraente, visando tanto remunerar o esforço individual quanto manter um corpo administrativo capacitado à frente das operações.

No que tange aos artigos 303 e 463 do RIR/99, é de se observar que eles já se encontram revogados em função da nova regulamentação dada à matéria pela Lei nº 9.430, de 1996, bem

como pelo fato de os desembolsos com a participação em lucros e resultados incorridos terem nítido caráter “operacional” em face de seu negócio.

Além disso, observa-se que os referidos artigos tinham por base o disposto nos Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, na Lei nº 4.506, de 1964, e no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, época em que preponderavam sociedades dirigidas pelos próprios sócios, proprietários ou acionistas, inexistindo a figura do profissional administrador empresarial, como é o caso dos seus diretores. Tais dispositivos visavam evitar que os próprios detentores do capital se privilegiassem de sua posição para reduzir o lucro tributável da empresa e reduzir a tributação.

Com o passar do tempo, as regras a respeito dos limites de dedutibilidade da remuneração de administradores e da indedutibilidade de gratificações e participações tornaram-se incompatíveis com o novo panorama empresarial brasileiro, devido a especialização dos administradores, que fez com que tais profissionais fossem mais valorizados no mercado, passando a receber remunerações compatíveis com a sua formação e experiência diferenciada na gestão dos negócios empresariais.

Ante essa realidade, a norma que estabelecia limites de dedutibilidade à remuneração dos sócios, diretores ou administradores de empresas (artigos 29 e 30 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987) foi expressamente revogada pelo artigo 88, inciso XIII, da Lei nº 9.430, de 1996.

Desse modo, é inegável que a revogação expressa desses artigos implicou na revogação tácita dos ordenamentos anteriores que versavam sobre os limites de dedutibilidade à remuneração dos referidos profissionais, nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil).

Tal conclusão é ainda mais óbvia quando se verifica que a inexistência de limites à dedutibilidade das remunerações pagas a sócios, diretores ou administradores de empresas, a manutenção das normas relativas à indedutibilidade das gratificações e participações de resultados mostra-se incompatível com a análise sistemática de nosso sistema tributário.

Isso porque, os artigos da Lei nº 4.506, de 1964, do DL nº 5.844, de 1943, e do DL nº 1.958, de 1977 (e por consequência os dispositivos do RIR/99 aos quais serviriam de base legal) são normas acessórias e complementares, cuja sobrevivência torna-se impossível quando a norma principal já não existe, especialmente se considerada a edição das normas subseqüentes acerca de remuneração de dirigentes.

Desse modo, uma vez que as metas e critérios de desempenho foram atingidas e superadas pelos seus executivos no período autuado, conforme se verifica pelo valor criado ao acionista,

não se pode dizer que tenha ocorrido qualquer liberalidade da empresa no pagamento dessas verbas.

Contudo, mesmo que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, as despesas incorridas continuariam legítimas e integralmente dedutíveis quando da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, na qualidade de despesas operacionais.

Ressalte-se, ademais, que o próprio artigo 299, § 3º, do RIR/99, reconhece a dedutibilidade das despesas pagas aos empregados da pessoa jurídica, especialmente quando presentes as características de necessidade, normalidade e usualidade verificadas nos autos.

Na mesma linha, o artigo 462, inciso II, do RIR/99, determina que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas aos empregados poderão ser deduzidas para fins de apuração do lucro líquido, desde que pagas ou calculadas de maneira uniforme para todos os trabalhadores na mesma condição (i.e. sem discriminação).

Regulamentando a matéria, o Parecer Normativo no 99, de 28.11.1978, estabeleceu que a participação não discriminatória é aquela distribuída: (1) na proporção do tempo de serviço, ainda que dela sejam excluídos os funcionários admitidos no último período razoável de tempo, certamente não excedente de um ano; (2) em proporção do último salário ou do salário médio do último ano, haja ou não limite superior ou quota mínima; (3) pelo mesmo montante a todos os funcionários; e (4) por qualquer combinação dos critérios anteriormente mencionados acima ou ainda outros critérios igualmente equitativos.

Deve ser destacada a razoabilidade dos pagamentos realizados, que totalizaram menos de R\$500 mil (valor bruto) aos seus 3 executivos principais no período 2004 e 2005 (fls. 25/26), o que perfaz um montante individual médio de apenas R\$ 82 mil por executivo a cada ano, o que não pode ser considerada incompatível com a administração de empresa responsável pela gestão de rodovias em zona com tráfego pesado de veículos.

Portanto, em se tratando de participação nos lucros e resultados paga pela empresa em decorrência do desempenho dos diretores e aos resultados obtidos nos períodos de apuração, é inegável que as referidas despesas possuem o caráter de necessidade, normalidade e usualidade necessário para configurar sua dedutibilidade integral na apuração do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 299 do RIR/99 e, por consequência a improcedência do auto de infração.

Em relação à depreciação das benfeitorias realizadas nos bens imóveis objeto da concessão, alega que tais benfeitorias são realizadas periodicamente, de modo a manter as rodovias em condições adequadas de uso em face do desgaste provocado pelo trânsito de caminhões pesados (24 horas por dia) e pelas

condições climáticas do local, bem como para proporcionar maior segurança aos usuários.

Em se tratando de benfeitorias realizadas em bens imóveis de sua propriedade (conforme Contratos de Concessão de fls. 205/266), utilizados no desenvolvimento das atividades previstas no objeto social, (1) registrou-as em seu ativo imobilizado, em atenção ao disposto no artigo 179 da Lei nº 6.404, de 1976, e (2) reconheceu os respectivos encargos de depreciação, por desgaste e obsolescência, no resultado dos exercícios sociais de 2004 e 2005, conforme artigo 305 do RIR/99.

O argumento da fiscalização, de que as benfeitorias realizadas nas rodovias contribuiriam para a formação do resultado de diversos exercícios sociais, além se reverterem ao Poder Público ao final do prazo da concessão sem indenização, motivo pelo qual entende que deveriam ser reconhecidas no ativo diferido e amortizadas ao longo dos 25 anos de duração da concessão, nos termos do inciso I do artigo 325 do RIR/99, é completamente improcedente, tanto pelo fato de a Fiscalização ter deixado de considerar a efetiva vida útil das benfeitorias em questão, quanto em função do raciocínio incorreto ora utilizado, por meio do qual se pretendeu aplicar o regime legal da amortização a bens corpóreos que, portanto, estão sujeitos apenas à depreciação, nos termos do artigo 305 do RIR/99, independentemente do fato de estarem relacionados a uma concessão pública.

As benfeitorias em questão (pavimentação das pistas, obras de drenagem e equipamentos de sinalização) têm vida útil substancialmente inferior a 25 anos, sendo necessárias diversas e periódicas substituições ao longo do prazo de concessão, haja vista o uso intensivo dos bens e as condições de desgaste extremo a que estão submetidos, tais como a passagem de veículos pesados (24 horas por dia), fatores climáticos etc.

Ressalta, que tal realidade está fielmente retratada na escrita contábil da empresa, bastando verificar a periodicidade dos lançamentos referentes a obras e reparos, e nas informações periódicas prestadas ao Poder Concedente sobre os níveis de conservação e manutenção das rodovias.

Ademais, não se pode perder de vista que as referidas benfeitorias se constituem em bens corpóreos, utilizados na efetiva exploração do objeto social da empresa e que não se constituem em despesas pré-operacionais (ou seja, no momento das obras ou aquisição dos equipamentos de sinalização seu negócio já estava em plena operação).

Todas as benfeitorias foram realizadas em bens de sua propriedade, assim adquiridos por força de disposição contratual expressa, conforme descrito nos Contratos de Concessão juntados aos autos, e reconhecido pelo fisco à folha 29, a outorga da concessão federal para exploração do Pólo de Pelotas implicou na transferência de determinados bens do Poder Público para o patrimônio da Impugnante (os chamados 'bens reversíveis').

regime legal aplicável aos bens corpóreos detidos por empresas concessionárias, que devem ser contabilizados no ativo imobilizado e depreciados nos termos da Lei, e o regime aplicável aos bens intangíveis comuns a desse tipo de negócio, como é o caso do próprio ágio pago pela outorga da concessão ou de despesas pré-operacionais, que não são objeto da presente autuação.

No caso dos bens corpóreos do ativo fixo (máquinas, estradas etc.) cujo valor de mercado ou utilidade se deteriora gradativamente com o desgaste provocado pelo uso na atividade empresarial, reduzindo seu valor ou utilidade até o ponto de ficarem imprestáveis, é cabível a depreciação nos termos do artigo 305 do RIR/99, o que não ocorre com os bens intangíveis que devem obedecer aos preceitos do art. 324 do RIR/99.

Se fosse o caso de toda e qualquer despesa, relativa a bens reversíveis, ser amortizada pelo prazo de concessão, as concessionárias estariam liberadas de manter e escriturar registros de ativos fixos, e sim ativos diferidos, uma vez que em princípio todos os seus desembolsos com imobilizado estão relacionados aos bens da concessão, direta ou indiretamente.

Por outro lado, também foi indicada a capitulação legal da alínea "b" do inciso I do artigo 325 do RIR/99, amortização em benfeitorias de terceiros, que não é aplicável ao caso concreto, uma vez que a propriedade dos imóveis foi transferida à concessionária nos termos dos Contratos de Concessão (fls. 205/250) e reconhecido no Relatório Fiscal (fls. 30), não caracterizando, portanto, a construção de benfeitorias em imóveis de terceiros.

Se os Contratos constantes das folhas 205/250 são claros em indicar que a propriedade dos bens reversíveis é da Concessionária até o final do prazo contratual, tendo esse fato sido expressamente reconhecido pela D. Autoridade Fiscal à folha 30, como é possível que o fisco mude de opinião na folha 31 e decida que os bens da concessão não mais lhe pertencem, atuando-a pela falha em amortizar benfeitorias que teria realizado em bens de terceiros (ou seja, do Poder Concedente)?

A contrário senso: se os bens não lhe pertencem como pode o fisco atuá-la por descumprimento da alínea "b" do inciso I do artigo 325 do RIR/99, o qual se aplica apenas a direitos e não a bens corpóreos, como é o caso das benfeitorias?

Por uma questão de coerência esse posicionamento contraditório adotado pelo fisco não pode subsistir! Ou os bens da concessão sempre lhe pertenceram, como determina a Lei e os Contratos de Concessão, e as benfeitorias foram realizadas em imóveis próprios; ou ainda pertencem ao Poder Concedente como quis a fiscalização, e as benfeitorias foram realizadas em imóveis de terceiro.

Desse modo, caso seja superada a questão nulidade decorrente da capitulação legal incorreta e imprecisa da infração (elemento

essencial nos termos dos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72), impõe-se o reconhecimento da improcedência da autuação fiscal pelo mérito, uma vez que o inciso I do artigo 325 do RIR/99 somente tem aplicação no caso de "direitos", e não para fins do reconhecimento de desgaste de bens corpóreos utilizados nos negócios da empresa, como se viu acima.

Ainda que assim não fosse, não obteve benefício econômico ou ocorreu prejuízo ao fisco em face do procedimento adotado, pois o referido dispositivo legal utiliza a expressão "poderá", sem dúvida uma faculdade legal de o contribuinte amortizar ou não os investimentos em bens que se revertam ao poder concedente sem indenização, de sorte que optou pela depreciação das benfeitorias, uma vez que essa prática reflete de maneira mais adequada à utilização dos bens na atividade da empresa, consideradas as condições de fato a que estão submetidos, e sua reduzida vida útil.

Contudo, sabendo que os bens efetivamente irão se deteriorar em poucos anos, teria duas outras opções igualmente válidas para registrar o "desgaste" das benfeitorias cujo efeito fiscal seria exatamente o mesmo ao final de sua vida útil, quais sejam:

(1) reconhecer as despesas no ativo diferido e posteriormente amortizá-las ao longo da vida útil dos bens, tempo em que efetivamente contribuirão para a formação dos resultados; ou

(2) reconhecer as despesas no ativo diferido para posteriormente amortizá-las proporcionalmente pelo prazo da concessão e, quando da substituição por desgaste, efetuar a baixa do ativo e reconhecer perda dedutível decorrente do perecimento do direito, no montante do saldo não amortizado, nos termos do artigo 418 do RIR/99.

A primeira solução implicaria no reconhecimento de quotas de amortização muito superiores às arbitradas pelo fisco (e não em tributo a pagar, como ora exigido), enquanto no segundo caso seriam verificadas distorções gravíssimas na apuração do lucro real no período em que ocorresse o reconhecimento da baixa integral do saldo das despesas não amortizadas.

Ciente desses fatos, e considerando que a sua controladora é empresa de capital aberto (que deve prestar esclarecimentos ao mercado sobre seus resultados consolidados), foi diligente e adotou a postura mais conservadora, registrando os bens no ativo imobilizado para o fim de reconhecer despesas de depreciação compatíveis com a vida útil das benfeitorias e, portanto, em montante proporcional e adequado ao efetivo desgaste sofrido pelos mesmos no uso diário feito pela empresa.

Isso tudo para demonstrar que, ao final da vida útil das benfeitorias, o resultado econômico será exatamente o mesmo, seja por conta de depreciação normal, amortização proporcional à duração do direito ou baixa contábil do saldo não amortizado na substituição.

Finalmente, no caso de os argumentos de mérito expostos acima não serem acatados, ainda assim não lhe poderá ser exigido o recolhimento de valores a título de IRPJ e CSLL, e muito menos multa punitiva de 75%, sob pena de nulidade da autuação fiscal.

Isso porque, ao final do ano calendário de 2005, possuía prejuízos fiscais acumulados da ordem de R\$ 5.062.333,86 e base negativa de CSLL no valor de R\$ 2.975.535,88, conforme se verifica das cópias do LALUR acostadas às folhas 796/806 destes autos, e que não foram compensados pela fiscalização sob o argumento de que foram utilizados em compensações no ano-calendário de 2006.

A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que a fiscalização deveria ter efetuado a compensação dos valores exigidos até o limite da autuação para, só então, exigir o recolhimento de eventual saldo remanescente.

Em se tratando de períodos (e de fatos geradores!) distintos, ainda que a autoridade tivesse por bem contestar despesas que deram origem aos valores já compensados, caberia ao fisco primeiro glosar os referidos prejuízos e base negativa para, só então, deixar de homologar as compensações que o sujeito passivo tivesse eventualmente realizado, não reconhecendo os créditos pleiteados quando da análise administrativa dos pedidos.

Por último, requer seja julgada procedente sua impugnação.

A decisão em primeira instância considerou procedentes em parte os lançamentos, para cancelar os valor de R\$ 446.954,40 de IRPJ e o valor de R\$ 147.447,42 de CSLL, mais a multa de ofício e juros correspondentes (Fls. 1.377), com síntese na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPJ/CSLL AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE

O Relatório da Ação Fiscal que descreve com nitidez os fatos ocorridos, a base legal, as provas obtidas e a relação lógica entre eles, de modo a identificar o que está sendo objeto do lançamento e proporcionar ao contribuinte a possibilidade de conhecimento pleno das acusações que lhe estão sendo imputadas, não enseja a nulidade do auto de infração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRIGENTES E ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE

IRPJ- A participação dos dirigentes ou administradores, no lucro da pessoa jurídica é, por expressa disposição legal, indedutível como custo ou despesa operacional.

CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. AMORTIZAÇÃO

IRPJ/CSLL – Os gastos incorridos com as benfeitorias efetivadas em rodovias sob concessão de serviços públicos, por se tratarem de melhorias efetuadas em bens de uso público e que ao final do contrato de concessão devem ser revertidos ao poder concedente, sujeitam-se à amortização no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa, limitados ao prazo de 10 anos.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

IRPJ/CSLL – Cabe ao fisco, havendo na data do cometimento da infração saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, ajustar o valor devido considerando a compensação até o limite legal, recompondo, para frente, os saldos remanescentes, suas eventuais compensações e efeitos tributários.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e Portaria MF nº 03, de 2008, por ser o montante exonerado superior a R\$ 1.000.000,00, houve recurso *ex-officio*

Intimada da referida decisão em 24/11/2011, quinta-feira (Fls. 1.399), a Recorrente interpôs o presente recurso em 26/12/2011, segunda-feira (Fls. 1.401 a 1.430), em síntese com os seguintes argumentos:

(...)

*a capitulação legal equivocada que o fisco empregou enseja a **NULIDADE** de todo o lançamento, bem como na cobrança de valores indevidos, em violação direta aos incisos I e IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (estrita legalidade e vedação ao confisco) e desrespeito aos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142, 144, §1º, 149, inciso IV e 161 do Código Tributário Nacional ("CTN");*

*a participação paga aos diretores da empresa, no período de 2004 e 2005, foi apurado com base em critérios objetivos e metas de performance pré-definidas e constituiu despesa normal, usual e necessária (e, portanto, **integralmente dedutível** para fins fiscais) para a atividade da empresa, e soma quantia perfeitamente "razoável" (dentro dos padrões de mercado) para atrair e manter executivos profissionais com experiência na gestão de negócios de grande porte;*

ainda que assim não fosse, as referidas despesas com a participação continuariam sendo plenamente dedutíveis em face da revogação tácita dos limites de dedutibilidade pela nova legislação que trata da matéria;

no tocante à depreciação das benfeitorias, além de diversas nulidades decorrentes da capitulação legal imprecisa da infração e equívoco de interpretação da Lei pelo fisco, o

contribuinte adotou p procedimento legal correto para o registro dos bens corpóreos (tangíveis) que recebeu do Poder Concedente quando da outorga da concessão (inclusive nos termos das regras da ANTI), tendo apropriado corretamente a depreciação das benfeitorias realizadas;

además, a vida útil das referidas benfeitorias é manifestamente inferior ao prazo da concessão, o que implica na sua substituição periódica de modo que qualquer método adotado para registrar o seu desgaste pelo uso (depreciação normal, amortização proporcional a duração do direito ou baixa contábil do saldo não-amortizado na substituição) não implicará em benefício à Recorrente ou em prejuízo ao fisco.

*Assim sendo, a Recorrente requer seja **ACOLHIDO E INTEGRALMENTE PROVIDO** o presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja reconhecida, **em preliminar**, nos termos dos itens 9 a 17 acima, a nulidade do Auto de Infração lavrado, com o cancelamento integral dos débitos ora exigidos (principal, multa e juros).*

*Caso assim não entendam V.Sas., a Recorrente requer, **no mérito**, nos termos dos itens 18 a 95, seja julgado integralmente improcedente o Auto de Infração em apreço, cancelando-se integralmente a exigência fiscal (principal, multa de mora e juros) nele contida e que foi indevidamente mantida pelo V. Acórdão de fls. 1376/1377 (Acórdão nº 10-35.121), arquivando-se, conseqüentemente, o processo administrativo correlato.*

Por fim, caso eventualmente seja mantido crédito tributário sob discussão, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer, subsidiariamente, seja determina a não aplicação de juros de mora (SELIC) sobre a multa de ofício de 75% aplicada.

A Recorrente protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, inclusive pela juntada de novos documentos e a realização de perícia

Os autos encontram-se distribuídos a este Relator, por sorteio, desde

08/08/2013.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Relator.

Trata-se de recurso *ex-officio* contra decisão em primeira instância, a qual exonerou uma parte do crédito tributário de IRPJ e CSLL, anos-calendário 2004 e 2005, acima de R\$1.000.000,00 referente à compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, e de recurso voluntário contra manutenção da outra parte do referido crédito tributário por infringência aos artigos 303 e 463 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) – ausência de adição ao lucro líquido de pagamentos a diretores da Recorrente a título de Participação nos Lucros – e art. 327 do RIR/1999 – amortização de recursos aplicados em melhorias de rodovia objeto de concessão.

Em relação ao recurso *ex-officio*, não há reparos a fazer na decisão em primeira instância, pois, a Recorrente possuía saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores aos fiscalizados. Segundo os fundamentos da decisão recorrida:(...)

É inegável o direito de o sujeito passivo compensar, a título de prejuízos fiscal de anos anteriores, até 30% (trinta por cento) do lucro real recomposto pela adição da matéria tributável apurada no procedimento fiscal, bem como de compensar a base de cálculo negativa da CSLL.

E esse direito não lhe pode ser negado. Havendo na data dos fatos geradores saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, cabe ao fisco, ajustar o valor devido considerando a compensação até o limite legal e recompor, para frente, os saldos remanescentes, suas eventuais compensações posteriores e seus efeitos tributários.

Caso resulte dessa recomposição compensação indevida em anos posteriores cabe lançamento de ofício das importâncias indevidamente compensadas, desde que não tenha decaído o direito do fisco.

Assim, considerando-se a existência de saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, apurados em períodos anteriores aos períodos de apuração das infrações cometidas, deve ser efetuada a compensação correspondente e o cancelamento dos valores lançados a maior, conforme abaixo demonstrado:

Data	Infrações	Comp. Prejuízos	Base de Cálculo	IRPJ	Adicional	Total	Lançado	Cancelado
Mar/04	863.049,53	258.914,86	604.134,67	90.620,20	60.413,47	151.033,67	215.762,37	64.728,70
Jun/04	622.364,97	186.709,49	435.655,48	65.348,32	43.565,55	108.913,87	155.591,24	46.677,37
Set/04	620.554,38	186.166,31	434.388,07	65.158,21	43.438,81	108.597,02	155.138,59	46.541,57
Dez/04	660.077,76	198.023,33	462.054,43	69.308,16	46.205,44	115.513,61	165.019,44	49.505,83
Mar/05	734.637,28	220.391,18	514.246,10	77.136,91	51.424,61	128.561,52	183.659,32	55.097,80
Jun/05	983.859,39	295.157,82	688.701,57	103.305,24	68.870,16	172.175,39	245.964,84	73.789,45
Set/05	736.686,06	221.005,82	515.680,24	77.352,04	51.568,02	128.920,06	184.171,51	55.251,45
Dez/05	738.163,08	221.448,92	516.714,16	77.507,12	51.671,42	129.178,54	184.540,77	55.362,23
TOTAL IRPJ CANCELADO								446.954,40

Data	Infrações	Comp. Base Negativa	Base de Cálculo	CSLL Devida	CSLL Lançada	CSLL Cancelada
Mar/04	613.049,53	183.914,86	429.134,67	38.622,12	55.174,45	16.552,33
Jun/04	622.364,97	186.709,49	435.655,48	39.208,99	56.012,84	16.803,85
Set/04	620.554,38	186.166,31	434.388,07	39.094,93	55.849,89	16.754,96
Dez/04	660.077,76	198.023,33	462.054,43	41.584,90	59.406,99	17.822,09
Mar/05	734.637,28	220.391,18	514.246,10	46.282,15	66.117,35	19.835,20

Processo nº 16641.000031/2008-11
Acórdão n.º 1202-001.209

S1-C2T2
Fl. 16

Jun/05	735.484,39	220.645,32	514.839,07	46.335,52	66.193,59	19.858,07
Set/05	736.686,06	221.005,82	515.680,24	46.411,22	66.301,74	19.890,52
Dez/05	738.163,08	221.448,92	516.714,16	46.504,27	66.434,67	19.930,40
Total CSLL Cancelada		147.447,42				

(...)

Em face do exposto, confirmo exoneração constante da decisão recorrida e nego provimento ao recurso *ex officio*.

No recurso voluntário, quanto à tempestividade, a Recorrente cumpriu o disposto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Passo à análise dos pontos constantes das razões recursais.

Em preliminar de nulidade, argumenta a Recorrente, em síntese:

(...)

O V. Acórdão recorrido afastou a preliminar de nulidade arguida na impugnação, sob o fundamento de que não é motivo de nulidade do auto de infração o fato de o autuante ter se baseado em dispositivo legal revogado, uma vez que o Relatório Fiscal se apresenta preciso e claro, possibilitando ao contribuinte o conhecimento pleno das acusações imputadas.

*Contudo, de acordo com o artigo 10 do Decreto 70.235/72, a autuação fiscal será lavrada por autoridade competente, no local da verificação da falta, e conterà **obrigatoriamente a disposição legal infringida** e a penalidade aplicável.*

*Ademais, o lançamento de ofício deve ser motivado, relacionando, detalhadamente, as razões de fato e de direito que embasam a autuação. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, **incluindo a citação das normas legais que teriam sido infringidas pelo contribuinte**, nos termos do §1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/99.*

(...)

No caso específico da participação nos lucros, nota-se que a fiscalização fundamentou a cobrança nos artigos 303 e 463 do RIR/99, cuja base legal já foi revogada tacitamente pelo artigo 88, inciso XIII, da Lei nº 9.430/96, como se verá abaixo.

*Já com relação à glosa da depreciação das benfeitorias, verificamos que o fisco fundamentou o lançamento de ofício nas alíneas "b" e "d" do inciso I do artigo 325 do RIR/99, que são **mutuamente excludentes** na medida em que uma das alíneas trata de despesas pré-operacionais relativas a bens que serão **"reversíveis"** ao Poder Concedente (e que, portanto, não são de*

propriedade do mesmo ao tempo das despesas) enquanto a outra alínea se refere a benfeitorias realizadas em bens de terceiros.

No entanto, em se tratando dos mesmos bens, não pode a Recorrente ser autuada, seja sob a alegação dos bens lhe pertencerem (alínea "b") ou pelo fato de supostamente não lhe pertencerem (alínea "d").

Destaque-se, ademais, que a capitulação legal indicada pelo fisco (artigo 325, inciso I, do RIR/99) não tem aplicação no caso concreto, uma vez que todas as obras foram realizadas muito tempo depois de a empresa se tornar operacional e, incontestavelmente, foram realizadas em bens de propriedade da Recorrente (conforme indicado nos contratos de concessão constantes dos autos).

(...)

No caso específico da fundamentação da cobrança nos artigos 303 e 463 do RIR/99, os quais, segundo a Recorrente, encontram-se revogados tacitamente, razão não lhe assiste. Sobre a legalidade de atos infralegais, o art. 16 da Lei nº 12.833, de 20.06.2013, inseriu o parágrafo único ao art. 48 da Lei nº 11.941/2009 com a seguinte redação:

"Art. 48. (...)

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento."

Porém, ao sancionar a referida Lei, a Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo, sob o seguinte fundamento:

"Razões do veto: O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário."

Como o referido veto presidencial aguarda apreciação pelo Congresso Nacional, não cabe ao CARF pronunciar-se sobre a ilegalidade das normas aplicadas pela Fiscalização na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quanto à fundamentação no auto de infração da glosa da depreciação das benfeitorias, nas alíneas "b" e "d" do inciso I do artigo 325 do RIR/99, as quais, segundo a Recorrente, são mutuamente excludentes, razão não lhe assiste. As hipóteses de nulidade do auto de infração encontram-se previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972 (PAF), *verbis*:

Art. 59. São nulos;

I — os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II — os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Por sua vez, não é contra o dispositivo legal que se estabelece o contraditório, mas quanto à descrição dos fatos e sua pertinência com as provas obtidas, os quais permitam à Recorrente identificar o objeto do lançamento.

Consta do auto de infração do IRPJ (Fls. 4 e 5):

(...)

*001 - DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO
BENS NA() DEPRECIÁVEIS EM FUNÇÃO DA SUA NATUREZA*

Valores correspondentes à depreciação incidente sobre contas classificadas no ativo permanente imobilizado, referentes a gastos e melhorias realizadas e incorporadas às rodovias integrantes da concessão, que deveriam ter sido classificadas no ativo diferido e amortizadas, tudo conforme descrito no Relatório Fiscal, que juntamente com os demonstrativos nele citados faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 249, inciso I, art. 251, parágrafo único, art. 299 e parágrafos, art. 301 e parágrafos 1º e 2º, art. 324, art. 325, art. 326 e art. 327 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99); artigos 179, inciso V, e art. 183, inciso VI e parágrafos 2º e 3º da Lei nº 6.404/76.

Consta do auto de infração da CSLL (Fls. 8 e 9)

(...)

Lançamento decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição.

001 - CSLL

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Valores correspondentes A depreciação incidente sobre contas classificadas no ativo permanente imobilizado, referentes a gastos e melhorias realizadas e incorporadas as rodovias

integrantes da concessão, que deveriam ter sido classificadas no ativo diferido e amortizadas, tudo conforme descrito no Relatório Fiscal, que juntamente com os demonstrativos nele citados faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;

Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Destarte, a Recorrente, por meio de suas razões, demonstrou o entendimento das infrações a esta imputadas, cujos respectivos lançamentos cumpriram os requisitos do art. 59 do PAF.

Em face do exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Em relação à glosa dos valores deduzidos na apuração do lucro real, anos-calendário 2004 e 2005, referentes a participação de lucros de diretores, argumenta a Recorrente:

(...)

Assim como a grande maioria das empresas de grande porte que pertencem a grupos empresariais multinacionais, a Recorrente toma o cuidado de contratar, pelo regime da CLT, apenas executivos de renome e notória experiência no mercado de concessões rodoviárias para a administração de seu negócio.

Portanto, em se tratando de executivos profissionais, sem qualquer vínculo familiar com os fundadores da empresa e que, portanto, estão livres para considerar e aceitar propostas de trabalho mais vantajosas por parte de concorrentes, é praxe de mercado que lhes seja oferecido um pacote de remuneração atraente, visando tanto remunerar o esforço individual quanto manter um corpo administrativo capacitado à frente das operações.

Contudo, não concordando com o procedimento adotado, o fisco teve por bem glosar as referidas despesas (fls. 25/28), determinando sua adição no lucro real e na base de cálculo da CSLL do período em função do disposto nos artigos 303 e 463 do RIR/99:

"Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

.....
Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações

nos lucros da pessoa jurídica atribuída a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores. (...)".

Não obstante, os dispositivos apontados acima já se encontram revogados em função da nova regulamentação dada à matéria pela legislação superveniente (Lei nº 9.430/96). Além disso, o desembolso com a participação tem nítido caráter "operacional" em face do negócio, sendo assim passível de dedução.

Portanto, temos que a referida glosa de despesas não merece subsistir, seja em preliminar, em razão da nulidade decorrente da capitulação legal incorreta utilizada pelo fisco, seja pelo mérito, em decorrência do caráter operacional das despesas em questão.

No tocante à revogação dos dispositivos legais invocados pelo fisco, cumpre ressaltar que os artigos 303 e 463 do RIR/99 tinham por base o disposto no Decreto-Lei nº 5.844/43 ("DL nº 5.844/43"), na Lei nº 4.506/64 ("Lei nº 4.506/64") e no Decreto-Lei nº 1.598/77 ("DL nº 1.598/77"), a seguir transcritos:

DL 5.844/43:

"Art. 43. (...).

§1º Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro: b) as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços; (...)

d) os ordenados e porcentagens pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residem no país;"

Lei 4.506/64:

Art. 45. *Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações. (...)*

§2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais."

DL 1.508/77:

Art. 58. *Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica: I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontram na mesma situação, por dispositivo de estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas; (...)*

***Parágrafo único.** Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores".*

Trata-se de matéria cuja regulamentação legal teve início em 1943, com a edição do DL nº 5.844/43, época em que preponderavam sociedades dirigidas pelos próprios sócios, proprietários ou acionistas, inexistindo a figura do profissional administrador empresarial, como no presente caso.

Nesse contexto, temia-se que, não havendo limite à remuneração dos dirigentes, os mesmos poderiam estipular valores irrealistas, de modo a absorver todo o lucro tributável da sociedade. Por isso, o DL nº 5.844/43 estabeleceu limites à remuneração dos dirigentes, determinando que os valores que excedessem aos patamares legais seriam tratados como lucros distribuídos, os quais eram tributáveis à época.

O estabelecimento de limites de dedutibilidade à remuneração dos dirigentes buscava, portanto, tutelar as situações em que as empresas eram administradas pelos próprios detentores de seu capital, visando evitar que os mesmos se privilegiassem de sua posição para reduzir o lucro tributável da empresa e reduzir a tributação.

Posteriormente, a Lei nº 4.506/64, em seu artigo 51, estabeleceu novos limites de dedutibilidade para a remuneração dos dirigentes de empresas, e alargou a abrangência da norma antes contida no nº DL nº 5.844/43, passando a regular também a remuneração aos sócios-gerentes, diretores e administradores. Ademais, o limite de remuneração desses profissionais foi desvinculado de sua participação no capital social.

Nesse contexto, de nada adiantava estabelecer limites de dedutibilidade à remuneração dos dirigentes, se as empresas ainda pudessem pagar a esses profissionais outros valores ou gratificações, considerando-os inteiramente dedutíveis. Por isso, a Lei nº 4.506/64, em seu artigo 45, estabeleceu que não seriam dedutíveis as gratificações pagas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

*Assim, a norma que dispôs sobre a indedutibilidade das gratificações e participações dos dirigentes surgiu para complementar aquela que estabelecia limites de dedutibilidade para a remuneração dos diretores ou administradores. **Ocorre que, com o passar do tempo, as regras a respeito dos limites de dedutibilidade da remuneração de administradores e da indedutibilidade de gratificações e participações tornaram-se incompatíveis com o novo panorama empresarial brasileiro.***

De fato, a especialização dos administradores fez com que tais profissionais fossem mais valorizados no mercado, passando a receber remunerações compatíveis com a sua formação e experiência diferenciada na gestão dos negócios empresariais. Ademais, passou a ser usual no meio executivo o pagamento de

bônus, participação nos lucros e gratificações de forma a aumentar o comprometimento dos administradores com o resultado do negócio.

Dessa forma, os valores pagos aos administradores a título de bônus, participações nos lucros e gratificações passaram a ser despesas usuais, normais e necessárias à empresa que quisesse contar com profissionais de qualidade na gestão de seus negócios. Assim, não havia mais sentido em limitar ou impedir a dedutibilidade desses valores.

(...)

Contudo, mesmo que assim não fosse, o que efetivamente se admite apenas para argumentar, as despesas incorridas continuariam legítimas e integralmente dedutíveis quando da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, na qualidade de despesas operacionais.

Ressalte-se, ademais, que o próprio artigo 299, §3º, do RIR/99, reconhece a dedutibilidade das despesas pagas aos empregados da pessoa jurídica, especialmente quando presentes as características de necessidade, normalidade e usualidade verificadas nos autos:

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. §1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§3º O disposto nesse artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem".
(Não destacado no original.)

Na mesma linha, o artigo 462, inciso II, do RIR/99, determina que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas aos empregados poderão ser deduzidas para fins de apuração do lucro líquido, desde que pagas ou calculadas de maneira uniforme para todos os trabalhadores na mesma condição (i.e. sem discriminação). Confira-se:

"Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica: (...)

II - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas; (...)"

Regulamentando a matéria, o Parecer Normativo nº 99, de 28.11.1978, estabeleceu que a **participação não discriminatória** é aquela distribuída: **(1)** na proporção do tempo de serviço, ainda que dela sejam excluídos os funcionários admitidos no último período razoável de tempo, certamente não excedente de um ano; **(2)** em proporção do último salário ou do salário médio do último ano, haja ou não limite superior ou quota mínima; **(3)** pelo mesmo montante a todos os funcionários; e **(4)** por qualquer combinação dos critérios anteriormente mencionados acima ou ainda outros critérios igualmente equitativos.

A jurisprudência administrativa, inclusive, é pacífica em relação à possibilidade de se deduzir as despesas incorridas pelas empresas com o pagamento de participação a seus empregados, desde que respeitados os critérios de equidade descritos acima:

"PARTICIPAÇÕES DOS EMPREGADOS NOS LUCROS - Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração os pagamentos feitos a empregados a título de participação nos lucros da empresa, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas." (Acórdão nº 101-94975, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Rei. Valmir Sandri, sessão de 18.5.2005 - grifos nossos)

"PARTICIPAÇÕES DOS EMPREGADOS NOS LUCROS - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício as participações atribuídas a empregados, sem discriminações, nos lucros da pessoa jurídica, por dispositivo do estatuto ou por deliberação da assembleia de acionistas, com fulcro neste inciso." (Acórdão nº 101-76350/86, do 1º Conselho de Contribuintes, Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 12/88, pág. 346 - grifos nossos)

Por oportuno, vale destacar que os referidos pagamentos de participação não são apenas **necessários** (para a manutenção de gestores capacitados), **normais** (ante a sua compatibilidade com o porte da empresa e as responsabilidades assumidas pelos Diretores) e **usuais** (no meio empresarial), sendo ainda completamente **razoáveis** em face **(1)** do salário mensal dos profissionais, **(2)** da respectiva contribuição para o sucesso para empresa, e **(3)** em análise comparativa com a participação recebida por executivos de outras empresas de porte semelhante.

Ainda sobre a **razoabilidade** dos pagamentos realizados, deve ser destacado que a Recorrente pagou menos de R\$ 500 mil (valor bruto) aos seus 3 executivos principais no período 2004 e 2005 (fls. 25/26), o que perfaz um montante individual médio de apenas **R\$ 82 mil por executivo a cada ano**, não pode ser considerada incompatível com a administração de empresa responsável pela gestão de rodovias em zona com tráfego pesado de veículos.

Portanto, em se tratando de participação paga pela empresa em decorrência do desempenho dos diretores é inegável que **as referidas despesas possuem o caráter de necessidade, normalidade e usualidade exigidos para configurar sua**

dedutibilidade integral na apuração do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 299 do RIR/99, sendo, por consequência, improcedente a glosa de tais despesas.

O argumento da revogação tácita dos dispositivos legais que fundamentam os artigos 303 e 463 do RIR/1999 detalha as mesmas razões recursais expostas na apreciação da preliminar de nulidade. Razão pela qual adoto neste ponto igual fundamento ao voto proferido naquele.

Quanto ao argumento de que as despesas incorridas continuariam legítimas e integralmente dedutíveis quando da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, na qualidade de **despesas operacionais**, não assiste razão à recorrente. Não é pelo fato de os diretores encontrarem-se formalmente vinculados ao regime da CLT que se pode inferir a imediata aplicação do art. 299 do RIR/1999. Faz-se necessária a análise do enquadramento das atividades dos diretores nas de direção ou administração da Sociedade ou nas de empregado.

Consta do Estatuto Social da Recorrente (Fls. 178 a 179), *verbis*:

(...)

*Art. 17. A administração da Companhia será exercida por uma Diretoria formada por um Diretor Presidente, um Diretor Superintendente e um Diretor de Relações com Investidores. § 1º Os diretores serão eleitos pelo Conselho de Administração com um mandato de 02 (dois) anos, permitida a reeleição, sendo que as atribuições individuais serão definidas no Regimento Interno da Companhia. § 2º. Em suas faltas ou impedimentos, o Diretor Presidente será substituído pelo Diretor que ele designar. Os demais Diretores serão substituídos pelo Diretor designado pelo Diretor Presidente. § 3º. Em caso de vacância de cargo de Diretor, será convocado o Conselho de Administração para eleição do substituto, que completará o mandato do substituído. §4º. O mandato de diretor prorroga-se até a investidura do seu substituto ou do eleito para o mandato subsequente. § 5º. As deliberações nas reuniões da Diretoria deverão respeitar as regras do Regimento Interno da Companhia. As atas das reuniões da Diretoria ficarão arquivadas na sede da companhia, A disposição dos membros do Conselho de Administração. **Art. 18. Competirá A Diretoria a gestão dos negócios sociais, observadas as deliberações da Assembléia Geral e do Conselho de Administração, nos parâmetros da lei e deste Estatuto. Art. 19. A representação ativa e passiva da Companhia, em juízo ou fora dele, será sempre exercida por dois diretores em conjunto, ou por diretor e um procurador especificamente designado para o efeito, ou ainda por dois procuradores, com poderes específicos. Exceção feita aos mandatos "ad judicium", nos quais a representação poderá ser feita por um único procurador, com poderes específicos. § 1º. É vedado expressamente aos Diretores e Procuradores comprometerem a Companhia em operações estranhas ao negócio ou ao objeto social. § 2º. Os instrumentos de mandato serão sempre firmados por dois diretores da Companhia e não poderão ter prazo de vigência superior a um ano, vedado o substabelecimento, exceção feita unicamente***

Aqueles com finalidade "ad judicium", os quais poderão ser de prazo indeterminado e permitindo o substabelecimento.

(...)

Por sua vez, segundo a ATA DE REUNIÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE 30/04/2002 (Fls. 183 a), *verbis*:

(...)

Aos trinta dias de abril de 2002, às 11:00 horas, na sede da Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S/A, a Av. Fernando Osório n.º 815, bairro Três Vendas, em Pelotas-RS, reuniram-se os abaixo assinados, conselheiros integrantes do Conselho de Administração da Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S.A. - ECOSUL. Assumiu a presidência da reunião o Sr. Marcelino Rafart de Seras, que convidou a mim Luiz Fernando Wolff de Carvalho, para servir de secretário, ficando assim constituída a mesa. Dando início aos trabalhos, o Sr. Presidente da mesa expôs que o motivo da reunião era, nos termos dos artigos 11 e 12 do Estatuto Social, eleger a Diretoria da Sociedade, pois o mandato dos três Diretores encerra-se hoje, dia 30 de abril de 2002. Colocada a matéria em discussão e posterior votação verificou-se, por unanimidade, a reeleição do Sr. Roberto Paulo Hanke, brasileiro, casado, engenheiro civil, inscrito no CPF/MF sob n.º (...), documento de identidade RG n.º (...), residente e domiciliado na cidade de Pelotas, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Andrade Neves, n.º (...); a reeleição do Sr. Fernando Augusto Infante Araujo para o cargo de Diretor de Operações e Engenharia, sendo o mesmo brasileiro, casado, engenheiro, residente e domiciliado na Rua Deputado Mario de Barros, (...), bairro Centro Cívico, na cidade de Curitiba (PR), portador da Cédula de Identidade n.º (...), emitida pela Secretaria de Segurança Pública do estado do Paraná, e inscrito no CPF/MF sob o n.º (...), bem como a reeleição do Sr. Cláudio Humberto Guedes, para o cargo de Diretor Administrativo-Financeiro e Diretor de Relações com o Mercado, sendo o mesmo brasileiro, casado, engenheiro, residente e domiciliado na Rua Coroados, 830, Bairro Vila Assunção, na cidade de Porto Alegre (RS), portador da Cédula de Identidade n.º (...), emitida pela Secretaria de Segurança Pública do Estado do Rio Grande do Sul, e inscrito no CPF/MF sob o n.º (...). O Diretor Presidente, o Diretor de Engenharia e Operações e o Diretor Administrativo e Financeiro e de Relações com o Mercado, reeleitos, presentes no recinto da reunião, tomaram a palavra, aceitaram a nomeação e declararam ter conhecimento das disposições do art. 147 da Lei n. 0.6.404, de 15 de Dezembro de 1976, e, conseqüentemente, não estarem incurso em qualquer dos crimes previstos em Lei que o impeçam de exercer atividades mercantis. Após o cumprimento das formalidades legais, o Diretor Presidente, o Diretor de Engenharia e Operações e o Diretor Administrativo e Financeiro e de Relações com o Mercado reeleitos foram declarados investidos dos poderes inerentes a seus respectivos cargos, com mandato até 30 de abril de 2004.

(...)

Consta da ATA DE REUNIÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA ECOSUL DE 11/03/2004 (Fls. 184), *verbis*:

(...)

DELIBERAÇÕES: Assumiu a Presidência dos trabalhos o Sr. Marco Antônio Cassou e convidou a mim, Luiz Fernando Wolff de Carvalho, para secretariá-lo. Com a presença da totalidade dos membros do Conselho de Administração, os Conselheiros decidiram substituir o atual Diretor de Operações e Engenharia, Sr. Fernando Augusto Infante Araújo. Foi indicado para tal cargo, com mandato até 30 de abril de 2004, o Sr. Marcelo Archanjo Dama, brasileiro, solteiro, engenheiro civil, residente e domiciliado em Porto Alegre, na Rua Carlos Silveira Martins Pacheco, nº (...), portador do RG (...), inscrito no CPF sob o nº(...). O Sr. Marcelo Archanjo Dama declara que não está incurso em nenhum dos crimes previstos em Lei, que possa impedi-lo de exercer atividade mercantil

(...)

Consta da ATA DE REUNIÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA ECOSUL DE 30/04/2004 (Fls. 187), *verbis*:

ATA DA REUNIÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE 30/04/2004

Aos 30 dias de abril de 2004, às 14 horas, na sede da Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S/A, à Av.Fernando Osório, nº 815, bairro Três Vendas, em Pelotas-RS, reuniram-se os abaixo assinados, conselheiros integrantes do Conselho de Administração da Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S.A. - ECOSUL. Assumiu a presidência da reunião o Sr. Marco Antônio Cassou, que convidou a mim Luiz Fernando Wolff de Carvalho, para servir de secretário, ficando assim constituída a mesa. Dando início aos trabalhos, o Sr. Presidente da mesa expôs que o motivo da reunião era, nos termos dos artigos 11 e 12 do Estatuto Social, eleger a Diretoria da Sociedade, pois o mandato dos três Diretores encerra-se, hoje, dia 30 de abril de 2004. Colocada a matéria em discussão e posterior votação verificou-se, por unanimidade, a reeleição do Sr. Roberto Paulo Hanke, brasileiro, casado, engenheiro civil, inscrito no CPF/MF sob nº (...), documento de identidade RG nº (...), residente e domiciliado na cidade de Pelotas (RS), na Rua Guilherme Wetzel, (...), para o cargo de Diretor Presidente; a reeleição Sr. Marcelo Archanjo Dama, brasileiro, solteiro, engenheiro civil, residente e domiciliado em Porto Alegre, na Rua Carlos Silveira Martins Pacheco, nº (...), portador do RG (...), inscrito no CPF sob o nº (...), para o cargo de Diretor de Operações e Engenharia, bem como a reeleição do Sr. Marcello Guidotti, italiano, economista, solteiro, portador do passaporte nº (...), inscrito no CPF/MF sob o nº (...), RNE nº (...), residente e domiciliado em Pelotas, na rua Gonçalves Chaves nº (...), para o

cargo de Diretor Administrativo-Financeiro e Diretor de Relações com Investidores. O Diretor Presidente, o Diretor de Engenharia e Operações e o Diretor Administrativo e Financeiro e de Relações com Investidores, reeleitos, presentes no recinto da reunião, tomaram a palavra, aceitaram a nomeação e declararam ter conhecimento das disposições do art. 147 da Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, e, conseqüentemente, não estarem incurso em qualquer dos crimes previstos em Lei que o impeçam de exercer atividades mercantis. Após o cumprimento das formalidades legais, o Diretor Presidente, o Diretor de Engenharia e Operações e o Diretor Administrativo e Financeiro e de Relações com Investidores reeleitos foram declarados investidos dos poderes inerentes a seus respectivos cargos, com mandato (03) três meses e 10 (dez) dias, para que coincida com o mandato dos Conselheiros.

(...)

Consta da ATA DE REUNIÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA ECOSUL DE 10/08/2004 (Fls. 188), *verbis*:

ATA DA REUNIÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE 10/08/2004

Aos 10 dias de agosto de 2004, às 14:00 horas, na sede da Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S/A, a Av. Fernando Osório n.º 815, bairro Três Vendas, em Pelotas-RS, reuniram-se os abaixo assinados, conselheiros integrantes do Conselho de Administração da Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S.A. - ECOSUL. Assumiu a presidência da reunião o Sr. Marco Antônio Cassou, que convidou a mim Pedro Beltrão Fraletti, para servir de secretário, ficando assim constituída a mesa. Dando início aos trabalhos, o Sr. Presidente da mesa expôs que o motivo da reunião era, nos termos dos artigos 11 e 12 do Estatuto Social, eleger a Diretoria da Sociedade, pois o mandato dos três Diretores encerra-se, hoje, dia 10 de agosto de 2004. Colocada a matéria em discussão e posterior votação verificou-se, por unanimidade, a reeleição do Sr. Roberto Paulo Hanke, brasileiro, casado, engenheiro civil, inscrito no CPF/MF sob nº (...), documento de identidade RG nº (...), residente e domiciliado na cidade de lotas (RS), na Rua Guilherme Wetzel, (...), para o cargo de Diretor Presidente; a reeleição o Sr. Marcelo Archanjo Dama, brasileiro, solteiro, engenheiro civil, residente e domiciliado em Pelotas, na Rua Felix da Cunha, (...), portador do RG (...), inscrito no CPF sob o nº (...), para o cargo de Diretor de Operações e Engenharia, bem como a reeleição do Sr. Marcello Guidotti, italiano, economista, solteiro, portador do passaporte nº (...), inscrito no CPF/MF sob o nº (...), RNE – nº (...), residente e domiciliado em Pelotas, na rua Gonçalves Chaves nº (...), para o cargo de Diretor Administrativo-Financeiro e Diretor de Relações com Investidores. O Diretor Presidente, o Diretor de Engenharia e Operações e o Diretor Administrativo e Financeiro e de Relações com Investidores, reeleitos, presentes no recinto da reunião, tomaram a palavra, aceitaram a nomeação e

declararam ter conhecimento das disposições do art. 147 da Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, e, conseqüentemente, não estarem incursos em qualquer dos crimes previstos em Lei que o impeçam de exercer atividades mercantis. Após o cumprimento das formalidades legais, o Diretor Presidente, o Diretor de Engenharia e Operações e o Diretor Administrativo e Financeiro e de Relações com Investidores reeleitos foram declarados investidos dos poderes inerentes a seus respectivos cargos, com mandato de (02) dois anos.

(...)

O Parecer Normativo COST nº 48, de 28/01/1972, traz o conceito de Diretor, a seguir transcrito:

9.3 — Diretores — "denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços". Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de um companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.

Destarte, como se observa no Estatuto Social da Ecosul, aos seus Diretores, todos nomeados pelo Conselho de Administração, compete a administração mais elevada da Sociedade, o que não se coaduna com a natureza de atividade de empregado com elevada qualificação técnica, porém com vínculo empregatício de subordinação.

Portanto, as despesas efetuadas a título de participação nos Lucros não ostentam a natureza de operacionais a que se refere o art. 299 do RIR/1999, mas se subsumem às disposições do art. 303 do referido Decreto, despesas indedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Sobre o assunto, esta E. Turma pronunciou-se no Acórdão nº 1202-001.141, de 10 de abril de 2014, na forma da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PAGAMENTOS DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ E CSLL.

Evidenciado que os diretores da autuada exerciam atividades de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, cabível o enquadramento no art. 303 do RIR/99, que prevê a indedutibilidade dos valores com despesas de "gratificações" e "participações no resultado" atribuídas aos mesmos na apuração do lucro real. A indedutibilidade dessas despesas é também aplicável na apuração do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL.

(...)

Em face do exposto, nego provimento ao recurso contra a glosa de despesas referentes à participação nos Lucros, para fins de apuração de IRPJ, de diretores nos anos-calendário 2004 e 2005.

Em relação à depreciação em benfeitorias realizadas nas rodovias objeto da concessão, argumenta a Recorrente:

Conforme se verifica dos documentos acostados aos autos, a Recorrente realizou diversas obras de pavimentação e reparos das pistas de rodagem, instalação de sistemas de drenagem e sinalização horizontal e vertical (coletivamente chamadas de "benfeitorias") com relação às rodovias que lhe foram transferidas pelo Poder Público quando da outorga da concessão

Ressalte-se, desde já, que tais benfeitorias são realizadas periodicamente pela Recorrente, de modo a manter as rodovias em condições adequadas de uso em face do desgaste provocado pelo trânsito de caminhões pesados (24 horas por dia) e pelas condições climáticas do local, bem como para proporcionar maior segurança aos usuários do Pólo Rodoviário de Pelotas.

Em se tratando de benfeitorias realizadas em bens imóveis de sua propriedade (conforme Contratos de Concessão de fls. 192/243), utilizados no desenvolvimento das atividades previstas no objeto social, a Recorrente (1) registrou-as em seu ativo imobilizado, em atenção ao disposto no artigo 179 da Lei nº 6.404/76, e (2) reconheceu os respectivos encargos de depreciação, por desgaste e obsolescência, no resultado dos exercícios sociais de 2004 e 2005, conforme artigo 305 do RIR/99:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial; (...).

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. (...)". (Não destacado no original.)

Não obstante, a D. Fiscalização Federal não concordou com o procedimento adotado, sob o argumento de que as benfeitorias realizadas nas rodovias contribuiriam para a formação do resultado de diversos exercícios sociais, além se reverterem ao Poder Público ao final do prazo da concessão sem indenização, motivo pelo qual deveriam ser reconhecidas no ativo diferido:

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período em que anteceder o início das operações sociais. (...)"

*Além disso, o fisco federal entendeu ainda que as referidas benfeitorias deveriam ser amortizadas ao longo dos 25 anos de duração da concessão (prazo limitado a dez anos pela decisão recorrida), nos termos do inciso I do artigo 325 do RIR/99, ao invés de serem depreciadas segundo a sua efetiva vida útil, que na prática é **substancialmente inferior**, conforme registrado às fls. 30/31:*

"Como já destacado no item 6.3. acima, as benfeitorias realizadas nas rodovias, integrantes do complexo rodoviário objeto da concessão, devem ser revertidas ao poder concedente ao final do prazo contratual, livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou encargos, perfectibilizando a situação prevista nos itens "b" e "d" do inciso I do dispositivo legal acima transcrito.

Considerando-se, ainda, que por tratar-se de melhorias efetuadas em locais de uso público, cujos terrenos não constituem propriedade da contribuinte, e que tais gastos consistem em aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, estes valores deveriam ser classificados no Ativo Diferido, conforme o art. 179, inciso V. Assim sendo, tais gastos deveriam ser amortizados no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa (25 anos), de acordo com o art. 327 do RIR/99".

No entanto, a presente autuação é improcedente, tanto pelo fato de a fiscalização ter deixado de considerar a efetiva vida útil das benfeitorias, quanto em função do raciocínio incorreto utilizado, por meio do qual se pretendeu aplicar o regime legal da amortização a bens corpóreos que, portanto, estão sujeitos apenas à depreciação, nos termos do artigo 305 do RIR/99, independentemente do fato de estarem relacionados a uma concessão pública.

(ii) Depreciação das benfeitorias realizadas nos bens imóveis objeto da concessão

Antes de ingressarmos na discussão quanto ao correto registro das benfeitorias realizadas pela Recorrente e, conseqüentemente, quanto ao procedimento legal adequado (depreciação ou amortização) para refletir os efeitos do seu desgaste no resultado dos exercícios sociais de 2004 e 2005, vale verificarmos as características dos bens em questão.

Na prática, verifica-se que a vida útil das benfeitorias (pavimentação das pistas, obras de drenagem e equipamentos de sinalização) é substancialmente inferior a 25 anos, sendo

necessárias diversas e periódicas substituições ao longo do prazo de concessão, haja vista o uso intensivo dos bens e as condições de desgaste extremo a que estão submetidos, tais como a passagem de veículos pesados (24 horas por dia), fatores climáticos etc.

Ressalte-se, aliás, que tal realidade está fielmente retratada na escrita contábil da empresa, bastando verificar a periodicidade dos lançamentos referentes a obras e reparos, e nas informações periódicas prestadas ao Poder Concedente sobre os níveis de conservação e manutenção das rodovias.

Ademais, não podemos perder de vista que as referidas benfeitorias se constituem em bens corpóreos, utilizados na efetiva exploração do objeto social da empresa e que não se constituem em despesas pré-operacionais (ou seja, no momento das obras ou aquisição dos equipamentos de sinalização o negócio já estava em plena operação).

Por fim, cumpre esclarecer que, ao contrário do registrado pela Fiscalização Federal à fl. 30, todas as benfeitorias foram realizadas em bens da propriedade da Recorrente, assim adquiridos por força de disposição contratual expressa

Isso porque, conforme descrito nos Contratos de Concessão juntados aos autos, e reconhecido pelo fisco à fl. 29, a outorga da concessão federal para exploração do Pólo de Pelotas implicou na transferência de determinados bens do Poder Público para o patrimônio da Recorrente (os chamados "bens reversíveis").

Assim, muito embora gravados por **termo final** (nos termos do artigo 135 do Código Civil), que determina a sua devolução dos ao Poder Concedente sem indenização da empresa (**reversibilidade**), a propriedade dos bens da concessão pela Recorrente é plenamente válida e exercitável até o advento do referido termo final contratual. Nesse sentido, confira-se a lição do professor **CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO**:

"A reversão é a passagem ao poder concedente dos bens do concessionário aplicados ao serviço, uma vez extinta a concessão (art. 35, § 2º). Portanto, através da chamada reversão, os bens do concessionário, necessários ao exercício do serviço público integram-se no patrimônio do concedente ao se findar a concessão. Está visto que a reversão também não é, de modo algum - ao contrário do que às vezes se vê afirmado -, uma forma de extinção da concessão. É, isto sim, uma consequência dela; portanto, a pressupõe. **Sem a extinção da concessão, não há reversão.** Esta procede dela, mas, evidentemente, não se confundem as duas coisas. (...)". (Não destacado no original.)

Logo, é fato incontestável que os bens da concessão integram o patrimônio da Recorrente até o momento em que ocorrer a reversão por quaisquer dos motivos previstos nos Contratos de Concessão (advento do termo final da condição resolutive).

Assim, em se tratando de bens de propriedade da Recorrente, toda essa discussão se mostra desnecessária pelo simples fato de ter sido atendido o critério previsto no inciso IV do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, nos termos do qual é determinado o registro dos bens necessários à atividade da empresa no ativo imobilizado, o que enseja a sua depreciação nos moldes do artigo 305 do RIR/99.

(...)

Além disso, não se pode ignorar que o procedimento adotado também possui respaldo nas orientações da Agência Nacional de Transportes Terrestres ("ANTT") (vide fls. 913/1.176 do processo administrativo), entidade reguladora que possui legitimidade para determinar as normas aplicáveis ao negócio da empresas concessionárias como a Recorrente:

"Imobilizado - Recuperação de Rodovia

Destina-se à contabilização dos trabalhos iniciais e gerais de recuperação estrutural da rodovia, definidos de acordo com condições e prazos globais estabelecidos no Programa de Exploração da Rodovia - PER. Os trabalhos iniciais são concebidos de forma que, antes da cobrança da tarifa de pedágio, as obras e os serviços de melhoria sejam executados, em benefício dos usuários. Os trabalhos gerais contemplam a recuperação estrutural da rodovia.

Imobilizado - Imobilizações próprias e benfeitorias em bens de terceiros (...) Além disso destina-se a contabilização das imobilizações em edificações, obras civis e benfeitorias sobre terrenos e, quando for o caso, sobre servidões. Bens estes empregados pela Concessionária, de modo exclusivo e permanente, na consecução do objeto da concessão".

Frise-se, ademais, que existindo manifestação da autoridade administrativa legalmente incumbida de regulamentar as atividades da Recorrente (i.e. ANTT), não pode outro órgão da administração pública (Receita Federal) adotar entendimento diverso dessa manifestação positiva do ente regulador e impor a adoção de outro procedimento ao administrado, sob pena de manifesta usurpação de competência legal expressa.

(...)

(iii) A realização de perícia pelo Instituto Nacional de Tecnologia atestando a vida útil das benfeitorias

Para não deixar dúvidas sobre a procedência das alegações feitas pela Recorrente no sentido de que as benfeitorias objeto de discussão no presente caso têm uma vida útil baixa e inferior a cinco anos, a Recorrente, ao longo do trâmite do processo na primeira instância administrativa, contratou o Instituto Nacional de Tecnologia ("INT") para verificar e atestar o tempo de vida útil das referidas benfeitorias, tendo sido elaborado o anexo Relatório Técnico nº 013/2010 pela Divisão de Engenharia de Avaliações (DIAV) do órgão, ao qual a Recorrente pede vénia para juntar aos autos (doc. nº 3).

(...)

Dessa maneira, resta comprovado que a vida útil das benfeitorias é muito inferior ao prazo da concessão e que essas despesas contribuem para a formação do resultado de um período significativamente menor que a referida concessão, motivo pelo qual é mais adequada a sua depreciação pelo prazo de vida útil, conforme exposto pela Recorrente, não sendo razoável ou mesmo contabilmente racional a aplicação da regra de amortização por 25 anos defendida pelas autoridades fiscais.

(iv) Da aplicação incorreta da lei de regência

*Não obstante, caso essa D. Autoridade Julgadora entenda que as características específicas das benfeitorias em questão não são suficientes —por si só-- para justificar o procedimento adotado pela empresa, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente pede vênica para demonstrar, no mérito, que o simples fato dos bens estarem relacionados a uma concessão federal **não** implica na obrigação de amortizá-los pelo prazo do contrato.*

*Nesse sentido, é necessário fazer distinção entre o regime legal aplicável aos **bens corpóreos** detidos por empresas concessionárias, que devem ser contabilizados no ativo imobilizado e depreciados nos termos da Lei, e o regime aplicável aos **bens intangíveis** comuns a esse tipo de negócio, como é o caso do próprio ágio pago pela outorga da concessão ou de despesas pré-operacionais (que, frise-se, não são objeto da presente autuação).*

Trata-se de coisas completamente distintas: no caso dos bens corpóreos estamos diante de ativos fixos (máquinas, estradas etc.) cujo valor de mercado ou utilidade se deteriora gradativamente com o desgaste provocado pelo uso na atividade empresarial, reduzindo seu valor ou utilidade até o ponto de ficarem imprestáveis. Cabível, portanto, a sua depreciação nos termos do artigo 305 do RIR/99:

“Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. (...)”.

*Já no caso de bens intangíveis, como seria o caso do ágio normalmente pago pela outorga de uma concessão ou de eventuais despesas pré-operacionais, estamos diante de desembolsos efetuados para a aquisição de **direitos**, puros e simples, que por disposição legal devem ser refletidos na contabilidade e diminuídos na mesma proporção em que a empresa recupera o capital aplicado, conforme dispõe o artigo 324 do RIR/99 e entende a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:*

*“Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à **recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em***

despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração. (...)

(...)

Assim, verificamos que a fiscalização federal se equivocou em exigir que a Recorrente aplicasse o regime legal da amortização sobre bens imóveis (benfeitorias) que, nos termos da Lei, estariam sujeitos a depreciação por desgaste pelo uso ou por ação da natureza.

(...)

Analisando o registro feito no Relatório Fiscal de fls. 23/33, verificamos que esse equívoco pode decorrer de uma interpretação inadequada da alínea "b" do inciso I do artigo 325 do RIR/99, quando inadvertidamente se considera que quaisquer despesas relativas a bens reversíveis (vide abaixo) deveriam ser amortizadas pelo prazo da concessão:

"Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como: (...)

b) investimento em bens que, nos termos da lei ou do contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização; (...)

d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento do seu valor". (Não destacado no original.)

Não sendo razoável que praticamente todos os bens imóveis das empresas concessionárias de serviços públicos sejam reconhecidos no ativo diferido, a única conclusão plausível é no sentido de que a redação da alínea "b" do inciso I do artigo 325 do RIR/99 tenha por objetivo permitir que tais sociedades amortizem suas despesas pré-operacionais com ativos fixos pelo prazo da concessão

(...)

No caso, contudo, verifica-se que as benfeitorias não podem ser consideradas despesas pré-operacionais, por se tratarem de melhorias realizadas quando a exploração do Pólo Rodoviário de Pelotas já estava em plena atividade.

(...)

Isso posto, e considerado todo o mais que se analisou acima, verificamos que a alínea "b" do inciso I do artigo 325 não contém comando legal que determine a amortização das benfeitorias realizadas no prazo da concessão, e nem poderia ser assim, uma vez que esse dispositivo legal tem aplicação apenas

no caso de bens intangíveis (como ágio pago pela concessão, despesas pré-operacionais etc).

Por outro lado, verificamos que a D. Autoridade Fiscal, incerta quanto à correta capitulação legal, indicou também a alínea "d" do inciso I do artigo 325 do RIR/99 (amortização de "construções ou benfeitorias em imóveis de terceiro") como fundamento legal do presente lançamento de ofício.

Contudo, não se fazem necessárias maiores digressões para demonstrar que esse dispositivo legal não é aplicável ao caso, uma vez que a propriedade dos imóveis foi transferida à Recorrente nos termos dos contratos de concessão (fl. 29 do Relatório Fiscal e fls. 192/243 dos autos), não caracterizando, portanto, a construção de benfeitorias em imóveis de terceiros.

*Nesse sentido, se os Contratos constantes das fls. 192/243 são claros em indicar que a propriedade dos bens reversíveis é da Recorrente até o final do prazo contratual, **tendo esse fato sido expressamente reconhecido pela D. Autoridade Fiscal à fl. 29**, não é possível conceber que o fisco mude de opinião na fl. 30 e decida que os bens da concessão 'não são mais da Recorrente', autuando-a pela falha em amortizar benfeitorias que teria realizado em bens de terceiros (ou seja, do poder concedente).*

A contrário senso, se os bens não são da Recorrente (o que se admite apenas para argumentar), tampouco é possível que o fisco efetue a autuação por descumprimento da alínea "b" do inciso I do artigo 325 do RIR/99, o qual se aplica apenas a direitos e não a bens corpóreos, como é o caso das benfeitorias.

(...)

(v) Ausência de benefício econômico ou prejuízo ao fisco em face do procedimento adotado

Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente pede vénia para demonstrar que o procedimento de depreciação das benfeitorias adotado está em linha com as melhores práticas contábeis aplicáveis ao caso, não lhe sendo exigível conduta diversa por qualquer disposição legal expressa.

(...)

*De início, cabe ressaltar que a lei não utiliza palavras desnecessárias e, como o dispositivo legal em questão utilizou a expressão "poderão", sem dúvidas estamos diante de uma **faculdade** legal do contribuinte em amortizar ou não os investimentos em bens que se revertam ao poder concedente sem indenização.*

Existindo faculdade legal, a Recorrente deixa consignado que optou por depreciar as benfeitorias, uma vez que essa prática reflete de maneira mais adequada à utilização dos bens na

atividade da empresa, consideradas as condições de fato a que estão submetidos, e a sua reduzida vida útil.

Contudo, ainda que esse ponto seja eventualmente superado, e sabendo que os bens efetivamente irão se deteriorar em poucos anos, a Recorrente conclui que teria duas outras opções igualmente válidas para registrar o "desgaste" das benfeitorias — e cujo efeito fiscal seria exatamente o mesmo ao final de sua vida útil—, quais sejam:

1 - reconhecer as despesas no ativo diferido e posteriormente amortizá-las ao longo da vida útil dos bens, tempo em que efetivamente contribuirão para a formação dos resultados; ou

2 - reconhecer as despesas no ativo diferido para posteriormente amortizá-las proporcionalmente pelo prazo da concessão e, quando da substituição por desgaste, efetuar a baixa do ativo e reconhecer perda dedutível decorrente do perecimento do direito, no montante do saldo não amortizado, nos termos do artigo 418 do RIR/99:

"Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente. (...)".

Não obstante, verifica-se que a primeira solução implicaria no reconhecimento de quotas de amortização muito superiores às arbitradas pelo fisco (e não em tributo a pagar, como ora exigido), enquanto no segundo caso seriam verificadas distorções gravíssimas na apuração do lucro real no período em que ocorresse o reconhecimento da baixa integral do saldo das despesas não amortizadas.

Ciente desses fatos, e considerando que a controladora da Recorrente é empresa de capital aberto (que deve prestar esclarecimentos ao mercado sobre seus resultados consolidados), a Recorrente foi diligente e adotou a postura mais conservadora, registrando os bens no ativo imobilizado para o fim de reconhecer despesas de depreciação compatíveis com a vida útil das benfeitorias e, portanto, em montante proporcional e adequado ao efetivo desgaste sofrido pelos mesmos no uso diário feito pela empresa.

Desse modo, requer-se o cancelamento da autuação fiscal como medida de economia processual, ante a adequação do procedimento de depreciação adotado e pela inexistência de benefício econômico à empresa ou prejuízo ao fisco em razão da depreciação das benfeitorias em questão.

Por outro lado, acaso esse E. CARF entenda que o contribuinte deveria ter adotado algum dos procedimentos mencionados acima, a Recorrente desde já requer a conversão do julgamento em diligência para, ao final, confirmar-se (1) o prazo de vida útil

das benfeitorias e (2) retificar os cálculos realizados pela D. Autoridade Fiscal segundo o método de cálculo entendido como correto.

Em resumo, a Recorrente parte da premissa de que realizou as benfeitorias - obras de pavimentação e reparos das pistas de rodagem, instalação de sistemas de drenagem e sinalização horizontal e vertical - em bens imóveis de sua propriedade (conforme Contratos de Concessão de fls. 192 a 243), utilizados no desenvolvimento das atividades previstas no objeto social. Por isso: (1) registrou-as em seu ativo imobilizado, em atenção ao disposto no artigo 179 da Lei nº 6.404/76; e (2) reconheceu os respectivos encargos de depreciação, por desgaste e obsolescência em bens corpóreos, no resultado dos exercícios sociais de 2004 e 2005, conforme artigo 305 do RIR/99

Às Fls. 710 a 733 encontram-se a relação de bens indevidamente depreciados para fins de apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, segundo a RFB, e objeto do presente litígio. Segundo o relatório de Fiscalização (Fls. 32):

6.5 — Da Apuração da Depreciação Indevida

Tendo em vista a prática adotada pela fiscalizada de classificar no ativo permanente imobilizado, diversas contas relativas a melhorias realizadas e incorporadas às rodovias integrantes da concessão, quando em estrita observância legislação de regência, tais gastos, por sua natureza, deveriam ter sido classificados no ativo diferido e amortizados no prazo de dez anos, fez-se necessário a apuração dos valores depreciados indevidamente pela contribuinte, uma vez que esta levou a efeito a depreciação dos aludidos gastos em prazo inferior.

6.5.1- Dos Demonstrativos dos Valores Depreciados Indevidamente

Elaboramos os chamados "Demonstrativos dos Valores Depreciados Indevidamente" de fls. "710 a 733", apurando-se os valores mensais indevidamente deduzidos como despesas, resultantes da diferença entre os valores da depreciação determinados e utilizados pela empresa e os valores da amortização apurados pelo Fisco.

Para elaboração dos referidos demonstrativos valemo-nos dos Livros Razão Auxiliar — Ativo Imobilizado (cópias de fls. 332 a 532 e 539 a 709) correspondentes respectivamente aos anos-calendário de 2004 e 2005.

Os valores apurados nos demonstrativos em questão foram devidamente incluídos no auto de infração lavrado por constituírem infração à legislação tributária federal, como já destacado anteriormente.

Sobre a premissa de que o bem sobre o qual se realizaram as benfeitorias é de propriedade da Recorrente sob condição resolutiva, cabe destacar inicialmente que a outorga de concessão encontra amparo no art. 175 da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

A Lei nº 8.987, de 1995, de observância por Estados, Distrito Federal, Municípios e pela União, regulamentou o referido dispositivo constitucional nos seguintes termos:

Art. 1ª As concessões de serviços públicos e de obras públicas e as permissões de serviços públicos reger-se-ão pelos termos do art. 175 da Constituição Federal, por esta Lei, pelas normas legais pertinentes e pelas cláusulas dos indispensáveis contratos.

Parágrafo único. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão a revisão e as adaptações necessárias de sua legislação às prescrições desta Lei, buscando atender as peculiaridades das diversas modalidades dos seus serviços.

Art. 2ª Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - poder concedente: a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão;

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

III - concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado;

(...)

Art. 4º A concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será formalizada mediante contrato, que deverá observar os termos desta Lei, das normas pertinentes e do edital de licitação.

Capítulo II

DO SERVIÇO ADEQUADO

Art. 6º Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato.

§1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

§2º A atualidade compreende a modernidade das técnicas, do equipamento e das instalações e a sua conservação, bem como a melhoria e expansão do serviço.

(...)

Capítulo V

DA LICITAÇÃO

Art. 14. Toda concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será objeto de prévia licitação, nos termos da legislação própria e com observância dos princípios da legalidade, moralidade, publicidade, igualdade, do julgamento por critérios objetivos e da vinculação ao instrumento convocatório.

(...)

Capítulo VI

DO CONTRATO DE CONCESSÃO

Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

I - ao objeto, à área e ao prazo da concessão;

II - ao modo, forma e condições de prestação do serviço;

III - aos critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço;

IV - ao preço do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;

V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e

conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;

VI - aos direitos e deveres dos usuários para obtenção e utilização do serviço;

VII - à forma de fiscalização das instalações, dos equipamentos, dos métodos e práticas de execução do serviço, bem como a indicação dos órgãos competentes para exercê-la;

VIII - às penalidades contratuais e administrativas a que se sujeita a concessionária e sua forma de aplicação;

IX - aos casos de extinção da concessão;

X - aos bens reversíveis;

XI - aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso;

XII - às condições para prorrogação do contrato;

XIII - à obrigatoriedade, forma e periodicidade da prestação de contas da concessionária ao poder concedente;

XIV - à exigência da publicação de demonstrações financeiras periódicas da concessionária; e

XV - ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais.

Capítulo VIII

DOS ENCARGOS DA CONCESSIONÁRIA

Art. 31. Incumbe à concessionária:

I - prestar serviço adequado, na forma prevista nesta Lei, nas normas técnicas aplicáveis e no contrato;

II - manter em dia o inventário e o registro dos bens vinculados à concessão;

III - prestar contas da gestão do serviço ao poder concedente e aos usuários, nos termos definidos no contrato;

Capítulo IX

DA INTERVENÇÃO

Art. 32. O poder concedente poderá intervir na concessão, com o fim de assegurar a adequação na prestação do serviço, bem como o fiel cumprimento das normas contratuais, regulamentares e legais pertinentes.

Parágrafo único. A intervenção far-se-á por decreto do poder concedente, que conterà a designação do interventor, o prazo da intervenção e os objetivos e limites da medida.

Art. 34. Cessada a intervenção, se não for extinta a concessão, a administração do serviço será devolvida à concessionária, precedida de prestação de contas pelo interventor, que responderá pelos atos praticados durante a sua gestão.

Capítulo X

DA EXTINÇÃO DA CONCESSÃO

Art. 35. Extingue-se a concessão por:

I - advento do termo contratual;

II - encampação;

III - caducidade;

IV - rescisão;

V - anulação; e

VI - falência ou extinção da empresa concessionária e falecimento ou incapacidade do titular, no caso de empresa individual.

§ 1º Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato.

(...)

Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido

(...)

Em cumprimento ao disposto na referida legislação, o Estado do Rio Grande do Sul outorgou à Recorrente a concessão para recuperação, manutenção, operação e conservação do complexo rodoviário de Pelotas/RS, em termos a seguir sintetizados:

CONTRATO N.º PJ/CD/215/98

CONTRATO DE OUTORGA DE CONCESSÃO CELEBRADO ENTRE O ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, ATRAVÉS DO DEPARTAMENTO AUTÔNOMO DE ESTRADAS DE RODAGEM DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL — DAER/RS E A EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE RODOVIAS DO SUL S.A., COM A INTERVENIÊNCIA DA UNIÃO POR INTERMÉDIO DO MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES E DA SECRETARIA DE ESTADO DOS TRANSPORTES DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, PARA A EXPLORAÇÃO, MEDIANTE COBRANÇA DE PEDÁGIOS, DO COMPLEXO RODOVIÁRIO DENOMINADO POLO DE CONCESSÃO

RODOVIÁRIA PELOTAS/RS, COM EXTENSÃO TOTAL DE 551,50 KM, COMPREENDENDO A RECUPERAÇÃO, A MANUTENÇÃO, A OPERAÇÃO E A CONSERVAÇÃO DAS SEGUINTE RODOVIAS: BR/116, TRECHO PELOTAS — CAMAQUA, NUMA EXTENSÃO DE 124,00 KM; BR/116, TRECHO PELOTAS — JAGUARÃO, NUMA EXTENSÃO DE 58,00 KM; BR/293, TRECHO PELOTAS — BAGÉ, NUMA EXTENSÃO DE 161,00 KM; BR/392, TRECHO PELOTAS — RIO GRANDE, NUMA EXTENSÃO DE 68,00 KM; BR1392, TRECHO PELOTAS — SANTANA DA BOA VISTA, NUMA EXTENSÃO DE 128,00 KM; FICANDO COMPREENDIDO AINDA A OFERTA DE COMPETIÇÃO FEITA PELA EMPRESA VENCEDORA DA LICITAÇÃO N.º 069/96 E QUE AGORA FAZ PARTE DESTA CONTRATO DE CONCESSÃO, OU SEJA: A RECUPERAÇÃO, A MANUTENÇÃO, A OPERAÇÃO E A CONSERVAÇÃO DO SEGUINTE SEGMENTO RODOVIÁRIO: RODOVIA BR116, TRECHO PELOTAS — JAGUARÃO, NUMA EXTENSÃO DE 12,50 KM; NA FORMA ABAIXO:

*O ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, neste ato representado por seu Governador, Sr. ANTONIO BRITO, brasileiro, casado, jornalista, portador do CIC (...), com domicílio especial no Palácio Piratini sito à Praga Marechal Deodoro, s/n, na cidade de Porto Alegre/RS, por intermédio do DEPARTAMENTO AUTÔNOMO DE ESTRADAS DE RODAGEM DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, a seguir denominado DAERJ/RS, na qualidade de executor do Programa Estadual de Concessão Rodoviária e de Trechos Delegados, neste ato representado por seu Diretor-Geral Eng. JOSE LUIZ ROCHA PAIVA e a Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S.A. — ECOSUL, com sede na cidade de Pelotas/RS, na rua Visconde de Ouro Preto, n.º 181, bairro Fragata, doravante denominada CONCESSIONÁRIA, neste ato representada pelo seu Diretor Presidente ADHEMAR MONTEIRO CESAR, brasileiro, casado, engenheiro, residente e domiciliado na Av. Independência, n.º (...), na cidade de Porto Alegre, devidamente inscrito no CIC sob n.º (...), cédula de identidade n.º (...), com poderes bastantes de representação, conforme documentação arquivada no DAER/RS, com a interveniência da União através do Ministério dos Transportes, neste ato representado por seu Ministro, o Sr. **ELISEU PADILHA**, com domicílio especial no 6º andar do Bloco "R" da Esplanada dos Ministérios, Brasília — DF e da Secretaria de Estado dos Transportes/RS, neste ato representada por seu Secretário, Sr. **FLAVIO ROBERTO LUIZ VAZ NETTO**, brasileiro, casado, advogado, portador do CIC (...), residente e domiciliado à rua Coronel Lucas de Oliveira, (...) — Porto Alegre/RS.*

(...)

1.3. - FUNDAMENTO DO CONTRATO:

O presente CONTRATO decorre da Decisão n.º 23.358, tomada na sessão ordinária n.º 3.391, de 05 de janeiro de 1998 do

Conselho Executivo do DAER/RS, que julgando a Licitação por Concorrência Pública, conforme EDITAL DE CONVOCAÇÃO N.º 069/96, publicado no Diário Oficial do Estado, edição de 15 de julho de 1997, decidiu adjudicar a concessão para exploração do Complexo Rodoviário à CONCESSIONÁRIA, pela oferta e condições oferecidas e com fundamento no que dispõe a Lei N.º 8.666, de 21 de Junho de 1993, tudo como consta no expediente protocolado no DAER/RS sob nº 15.193-18.35/96.9, bem assim da Lei N.º 9.277, de 10 de maio de 1996 e do Convênio de Delegação 008/96, celebrado entre o Estado do Rio Grande do Sul e a União, o qual é parte integrante deste instrumento, independentemente de transcrição.

2. — OBJETO, ÁREA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E ENCARGOS DA CONCESSIONÁRIA

Este CONTRATO tem por objeto a outorga de concessão para a exploração do complexo rodoviário, denominado PÓLO PELOTAS/RS, mediante a cobrança de pedágio e a prestação de serviços inerentes, acessórios e complementares à concessão de serviços públicos prevista pela Lei Estadual N.º 10.706, de 12 de janeiro de 1996 e consoante o disposto no Processo N.º 15.193-18.35/96.9.

ÁREA DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO:

A área da concessão é a compreendida pelas rodovias e respectivas faixas marginais, assim como pelas áreas de descanso e áreas ocupadas com instalações administrativas, conforme descrito no EDITAL DE CONVOCAÇÃO e seus ANEXOS.

ENCARGOS DA CONCESSIONÁRIA:

2.3.1. As obras e serviços a serem executadas pela CONCESSIONÁRIA são as especificadas no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, o qual, para todos os efeitos, vigorará com as alterações introduzidas pelo PROJETO BÁSICO) DE EXPLORAÇÃO, ambos anexos a este CONTRATO, assim interpretando-se todas as menções ao primeiro, feitas neste instrumento, ainda que não expressas.

(...)

2.3.8. O PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA contempla os "Trabalhos Iniciais" da concessão, definindo as condições e os prazos globais em que os mesmos devem ser executados.

I - Esses "Trabalhos Iniciais" foram concebidos de modo que, previamente à cobrança da tarifa de pedágio, fossem executadas obras e prestados serviços de melhoria geral das rodovias do PÓLO, em benefício dos seus usuários.

II - Durante o período de realização dos "Trabalhos Iniciais", a CONCESSIONÁRIA deverá elaborar o projeto executivo de

operação das rodovias que compõem o PÓLO, conforme definido no PROJETO BÁSICO DE EXPLORAÇÃO.

3.2. - PRAZO DE INÍCIO:

A CONCESSÃO terá início quando da Ordem de Início da Operação emitida pelo DAER/RS.

3.3. - INÍCIO DA COBRANÇA DE PEDÁGIO:

3.3.1. A cobrança de pedágio terá início após a conclusão e aprovação das obras e dos serviços denominados "Trabalhos Iniciais", conforme definido no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA.

3.3.2. Imediatamente após a conclusão dos "Trabalhos Iniciais", a CONCESSIONÁRIA deverá encaminhar solicitação ao DAER/RS para iniciar a cobrança do pedágio, acompanhada de cópia dos projetos e de outros documentos das obras e serviços realizados.

3.3.3. Previamente a autorização para o início da cobrança do pedágio, o DAER/RS realizará a vistoria final das obras e serviços de engenharia realizados, lavrando, no prazo de até 10 (dez) dias úteis, contado da data da apresentação da solicitação a que se refere o item anterior, o correspondente "Termo de Vistoria", que será assinado também pelo representante da CONCESSIONÁRIA, e cuja cópia, na mesma data, será encaminhada à Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados do Rio Grande do Sul, instituída pela Lei n.º 10.931, de 09 de janeiro de 1997, doravante denominada AGERGS.

3.3.4. No caso de o resultado da vistoria ser favorável, o Diretor Geral do DAER/RS expedirá, no prazo de até 5 (cinco) dias úteis corridos, contado da lavratura do mencionado "Termo", autorização para o início da cobrança do pedágio. Passados os 5 (cinco) dias úteis corridos a autorização para início da cobrança de pedágio será autorizado por decurso de prazo.

3.3.5. A CONCESSIONÁRIA devesse, no prazo de 10 (dez) dias contados da data de autorização para início da cobrança de pedágio, proceder ampla divulgação, através da imprensa e mídia locais, de seus valores, do processo de pesagem de veículos e de outras informações pertinentes, inclusive sobre o sistema de queixas e sugestões implantado.

5. — MODO, FORMA, CONDIÇÕES E PADRÕES DE QUALIDADE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O modo de desenvolvimento da outorga da Concessão se dará na conformidade do procedimento licitatório efetivado no expediente n.º 15.193-18.35/96.9.

5.2.1 A CONCESSIONÁRIA se obriga a prestar os serviços objeto do presente CONTRATO, de acordo com os editais da LICITAÇÃO e sua proposta de execução, que integra o presente

CONTRATO, como se aqui se expressa integralmente reproduzido, comprometendo-se em executar os serviços de acordo com as normas e especificações vigentes no DAER/RS.

5.2.2. A fonte de receita da CONCESSIONÁRIA para prestar o objeto do presente CONTRATO, consiste na arrecadação das tarifas de pedágio a serem cobradas dos usuários no sistema rodoviário que compõe o PÓLO, nas seguintes Praças de Pedágio:

I - BR/116, trecho Pelotas — Camaquã;

II - BR/116, trecho Pelotas — Camaquã;

III - BR/116, trecho Pelotas — Jaguarão;

IV - BR/392, trecho Pelotas — Rio Grande;

V - BR/392, trecho Pelotas — Santana da Boa Vista.

5.3. - CONDIÇÕES E PADRÕES

5.3.1. A concessão da exploração do PÓLO pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:

5.3.2. Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, conforto, segurança, fluidez do tráfego, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

5.3.3. Para os fins previstos neste CONTRATO, considera-se:

I. - Regularidade: a prestação dos serviços nas condições estabelecidas no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, neste CONTRATO e nas normas técnicas aplicáveis;

II. - Continuidade: a manutenção, em caráter permanente da oferta dos serviços previstos no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA;

III. - Eficiência: a execução dos serviços de acordo com as normas técnicas aplicáveis e em padrões satisfatórios, que busquem, em caráter permanente, a excelência, e que assegurem, qualitativa e, quantitativamente, o cumprimento dos objetivos e das metas da concessão;

IV. - Conforto: a manutenção nas pistas de rolamento, de sinalização, de informações, de comunicações e de cobrança de pedágio em níveis que assegurem a comodidade dos usuários conforme definido no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA;

V. - Segurança: a operação, nos níveis exigidos no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, dos sistemas referidos no inciso anterior, de modo a que sejam mantidos, em níveis

satisfatórios, os riscos de acidentes, compreendendo, também os serviços de atendimento mecânico/resgate;

VI. - Fluidez do tráfego: as boas condições de fluidez do trânsito, alcançadas pelo correto e eficiente gerenciamento dos sistemas referidos no inciso V acima, propiciando que os usuários alcancem seus destinos de acordo com as suas programações de tempo, sem interferências decorrentes de gerenciamento incorreto ou ineficiente, inclusive nas praças de pedágio e nos postos de pesagem;

VII. - Atualidade: modernidade das técnicas, dos equipamentos e das instalações e a sua conservação e manutenção, bem como a melhoria e a expansão do serviço, na medida das necessidades;

VIII. - Generalidade: universalidade da prestação dos serviços conforme previstos no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, isto é, serviços iguais para todos os usuários, sem qualquer discriminação;

IX. - Cortesia na prestação dos serviços: tratamento adequado aos usuários;

X. - Modicidade da tarifa: a justa correlação entre os encargos da CONCESSIONÁRIA e a retribuição dos usuários, expressa no valor das tarifas de pedágio.

5.3.4. A CONCESSIONÁRIA deve assegurar, durante todo o prazo da concessão, a prestação de serviço adequado, atendidas, integralmente, às condições estabelecidas no item anterior.

5.3.5. Se para atingir a prestação de serviço adequado referido nesta cláusula for necessária a execução de obras não previstas no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, tais obras poderão vir a ser executadas, desde que o PODER CONCEDENTE e a CONCESSIONÁRIA revejam o equilíbrio econômico e financeiro deste CONTRATO.

6. — PREÇO DO SERVIÇO, SISTEMA TARIFÁRIO E VALOR ESTIMADO DO CONTRATO

O preço do serviço será expresso pelo montante arrecadado nas Praças de Pedágio, definidas no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, sendo cobrado em conformidade do Quadro de Tarifas definido no item 6.2.6, devidamente atualizado conforme item 7, durante o prazo de vigência deste CONTRATO.

VALOR ESTIMADO DO CONTRATO:

O valor estimado deste CONTRATO é de RS 332.936.150 (trezentos e trinta e dois milhões, novecentos e trinta e seis mil, cento e cinquenta reais) obtido com base na receita prevista na PROPOSTA COMERCIAL da CONCESSIONÁRIA, ao longo do período DE CONCESSÃO.

9. — DIREITOS E OBRIGAÇÕES

9.2.1. *Sem prejuízo do cumprimento dos encargos previstos no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, incumbe à CONCESSIONÁRIA:*

VIII. - *Zelar pela integridade dos bens vinculados à concessão;*

9.2.2. *Incumbe, também à CONCESSIONARIA:*

VI. - *Adotar todas as providências necessárias, inclusive judiciais à garantia do patrimônio das rodovias que compõem o POLO inclusive, as faixas de domínio e de seus acessos;*

(...)

XIX. - *Submeter à prévia aprovação do DAER/RS a desativação e baixa de bens móveis integrados à concessão;*

XX. - *Controlar todos os terrenos e edificações integrantes da concessão e tomar todas as medidas necessárias para evitar uso ou ocupação não autorizada desses bens, mantendo o DAER/RS informado a esse respeito;*

10. — LIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DA CONCESSIONÁRIA

10.1.- DANOS AO PATRIMÔNIO:

10.1.1. *A CONCESSIONÁRIA não é responsável pela restauração de danos ocorridos nas rodovias que compõem o PÓLO, ocorridos em data anterior à formalização do TERMO DE TRANSFERÊNCIA DE CONTROLE, previsto neste CONTRATO, salvo quando a restauração dos referidos danos estiver contida no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, caracterizando encargo da CONCESSIONÁRIA.*

12. — PRESTAÇÃO DE CONTAS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CONCESSIONÁRIA

Para os efeitos de controle de suas atividades a CONCESSIONÁRIA devera:

I - *Apresentar ao DAER/RS, sem prejuízo de outros relatórios que venham a ser solicitados, relatório mensal da execução físico-financeira das obras pertinentes à "recuperação inicial", "restauração", "melhoria e ampliação de capacidade" das rodovias que compõem o PÓLO, assim como das demais obras e serviços de engenharia previsto no PROJETO DE ENGENHARIA ECONÔMICA, inclusive nos casos de acréscimo de obras;*

II - *Encaminhar ao DAER/RS, o balancete contábil de cada trimestre até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente;*

III - *Publicar, anualmente, as demonstrações financeiras, na forma prevista na Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

13. - PENALIDADES CONTRATUAIS, PROCESSO ADMINISTRATIVO E EXTINÇÃO DA CONCESSÃO

13.3.1. Extingue-se a concessão por:

I - Advento do termo contratual;

II - Encampação;

III - Caducidade;

IV - Rescisão;

V- Anulação; .

VI - Falência ou extinção da empresa CONCESSIONÁRIA.

13.3.2. Extinta a concessão, reverterem ao DAER/RS todos os bens transferidos para a CONCESSIONÁRIA, os bens reversíveis e os direitos e privilégios decorrentes da concessão, livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou encargos, inclusive sociais trabalhistas, e cessam, para a CONCESSIONÁRIA, todos os direitos emergentes do CONTRATO.

13.3.3. Na extinção da concessão haverá a imediata assunção do serviço pelo DAER/RS, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e liquidações necessários.

13.3.4. A assunção do serviço autoriza a ocupação das instalações e a utilização, pelo DAER/RS, de todos os bens transferidos para a CONCESSIONÁRIA, assim como de todos os bens reversíveis.

14.— TRANSFERÊNCIA E REVERSIBILIDADE DE BENS

14.1. - TRANSFERÊNCIA DE BENS:

14.1.1. Até 90 (noventa) dias da entrada em vigor deste CONTRATO as partes efetivarão e concluirão inventário dos bens que serão transferidos à CONCESSIONÁRIA, nele incluindo, se for o caso, o rol dos bens e obras já inventariados e transferidos pelo DNER ao DAER/RS pelo respectivo Convênio de Delegação para a Administração e a Exploração de Trechos de Rodovias Federais.

14.1.2. Finda a inventariança a que se refere esta Cláusula, no prazo de 20 (vinte) dias as partes firmarão Termo de Entrega e Recebimentos dos Bens, com cláusula expressa de reversão.

14.2. - REVERSIBILIDADE DOS BENS

14.2.1. Ressalvado o disposto neste CONTRATO reverterem ao DAER/RS, gratuita e automaticamente, na extinção da concessão, todos os bens transferidos à CONCESSIONÁRIA ou

por ela construídos ou adquiridos e integrados à concessão nos termos previstos neste CONTRATO.

14.2.2. Para os fins previstos no item anterior, obriga-se a CONCESSIONÁRIA a entregar os bens reversíveis em perfeitas condições de operacionalidade, utilização e manutenção, ressalvado o desgaste normal resultante do seu uso, e livres de ônus ou encargos, de que tipo forem.

14.2.3. A reversão dos bens na extinção da concessão far-se-á com o pagamento, pelo DAER/RS, das parcelas dos investimentos vinculados aos bens adquiridos pela CONCESSIONÁRIA, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com a prévia aprovação do DAER/RS, com objetivo de garantir a continuidade e a atualidade da concessão.

14.2.4. Caso a reversão dos bens para o DAER/RS não se processe nas condições estabelecidas, a CONCESSIONÁRIA indenizará o DAER/RS, devendo a indenização ser calculada, preferencialmente mediante acordo, conforme previsto em 17.1 e em 17.2.

14.2.5. Ocorrendo a dissolução ou liquidação da CONCESSIONÁRIA, não poderá ser procedida a partilha do respectivo patrimônio social sem que o DAER/RS ateste, por meio de auto de vistoria, encontrarem-se os bens reversíveis livres de ônus, ou sem que se mostre assegurado o pagamento de Quantias devidas ao DAER/RS, a título de indenização ou a qualquer outro título.

14.2.6. Na extinção da concessão, será procedida uma vistoria dos bens que integram a concessão e lavrado um "Termo de Devolução e Reversão dos Bens" sob depósito da CONCESSIONÁRIA ou integrados à concessão, com indicação detalhada do estado de conservação dos mesmos.

14.2.7. O DAER/RS reterá a caução de garantia do cumprimento das obrigações contratuais até o efetivo recebimento das indenizações previstas neste CONTRATO, quando for o caso.

(...)

CONTRATO n° 013/00-MT (PJ/CD/215/98)

TERMO ADITIVO N° 001/00

PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO 013/00-MT (PJ/CD/215/98), QUE ENTRE SI CELEBRAM A UNIÃO E A EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE RODOVIAS DO SUL — ECOSUL, COM A INTERVENIÊNCIA DO DEPARTAMENTO NACIONAL DE ESTRADAS DE RODAGEM — DNER.

(...)

3.1. O prazo da concessão é de 25 (vinte e cinco) anos, contado da data de início da cobrança do pedágio.

3.2. *É admitida a prorrogação do prazo da Concessão, nos termos da Lei e no caso previsto na Cláusula Sexta, item 7.3, letra "a", deste ADITIVO.*

(...)

Destarte, os referidos dispositivos legais e contratuais não mencionam expressamente a transferência de propriedade de imóvel à Recorrente durante o período da concessão. Mesmo porque o Código Civil considera as estradas bens públicos inalienáveis, nos seguintes termos:

Art. 98. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

(...)

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Em vez disso, a Lei e o Contrato tratam da transferência da prestação e administração do serviço público de exploração do complexo rodoviário de Pelotas (bem público) à Recorrente, incluindo nestas todas as obras necessárias à prestação de serviço adequado aos usuários das respectivas rodovias, remuneradas por meio da cobrança de pedágio.

As obras de pavimentação e reparos das pistas de rodagem, instalação de sistemas de drenagem e sinalização horizontal e vertical (benfeitorias) incorporam-se ao imóvel (estradas), por acessão física, nos termos do art. 79 do Código Civil:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Por essa razão, extinta a concessão, reverte-se ao poder concedente o exercício de direitos reais sobre o imóvel, incluindo-se as correspondentes benfeitorias realizadas pelo concessionário.

Portanto, encontra-se equivocada a afirmação da Recorrente sobre a propriedade de imóvel sobre o qual realizou benfeitorias.

Ainda segundo a Recorrente, em atenção ao disposto no artigo 179, IV, da Lei nº 6.404/76, com a redação vigente à época dos fatos geradores, as referidas benfeitorias tiveram seu registro no ativo imobilizado por se tratarem de bens de propriedade desta e utilizados na efetiva exploração do seu objeto social.

Conforme o referido diploma legal, transcrito no presente recurso:

(...)

Entendo necessária para o deslinde da controvérsia sobre a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício uma breve abordagem sobre a natureza jurídica destes institutos no direito tributário.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in* **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

Ai é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Por sua vez, os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in* **Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência**, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR
(2012/0153773-0)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE
SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.
INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE
COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira
Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de
juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o
crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira,
DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min.
Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.(g.n.o)*

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a
controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.
SELIC.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de
ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído,
incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à
taxa Selic.(g.n.o)*

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênia para transcrevê-los:

Voto Vencido

*Conselheiro **Geraldo Valentim Neto, Relator***

(...)

*Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a
título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da
Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de
Recursos Fiscais. Vejamos:*

*"RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser
conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional
quando inexistente similitude fática entre o acórdão paradigma e o
acórdão recorrido.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO –
INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o
valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício
aplicada." (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data:
08.11.2010)(g.n.o)*

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

[...] **JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.** A Lei 9,430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. **O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis.** Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)

[...] **INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE**

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que **o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.**(1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)

[...] **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE**

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)

Voto Vencedor

Conselheira **Viviane Vidal Wagner**, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação

combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou

responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 ("A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais").

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo *caput* do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no *caput* do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo,

verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por conseqüência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo “crédito” constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo “débito” no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousou destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III

Crédito Tributário

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO II

Pagamento

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.(g.n.o)

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Lei nº 9.430, de 1996.

*Capítulo IV
PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO*

Seção V
Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de **crédito tributário correspondente exclusivamente a multa** ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Capítulo V
DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção IV
Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”**, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...) (op. cit p.418)

O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m art. 161 (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(op. cit. p. 467).

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.

Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento parcial ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Plínio

Rodrigues

Lima

Processo nº 16641.000031/2008-11
Acórdão n.º **1202-001.209**

S1-C2T2
Fl. 61

CÓPIA