



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

Processo nº 19515.720166/2014-88
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1201-001.405 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2016
Matéria IRPJ E CSLL - DESPESAS INDEDUTÍVEIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DERSA DESENVOLVIMENTO RODOVIÁRIO S/A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS. AMORTIZAÇÃO.

O concessionário tem direito a amortizar o valor investido em benfeitorias realizadas em rodovias de propriedade do Poder concedente.

PROVISÕES E DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

A indedutibilidade da provisão constituída pelo sujeito passivo não implica a indedutibilidade das despesas provisionadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa e João Otavio Oppermann Thome.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 10-52.190, exarado pela 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS.

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 1438 e ss.):

Em 5 de março de 2014 (fl. 1.042), o contribuinte foi cientificado do lançamento de crédito tributário concernente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativos ao ano-calendário 2009. A dívida de IRPJ montou R\$ 5.842.678,46, contemplando R\$ 2.747.039,57 de imposto, 75% de multa de ofício e mais juros Selic (fl. 1.027). A dívida de CSLL montou R\$ 3.099.407,22, contemplando R\$ 1.457.241,63 de contribuição, 75% de multa de ofício e mais juros Selic (fl. 1.034). As duas infrações que ensejaram a cobrança do IRPJ e da CSLL são as mesmas. Passo, então, aos detalhes dessas infrações.

A primeira infração diz respeito à amortização de R\$ 71 milhões de reais, valor que constitui parte dos gastos efetuados pelo interessado com a construção de rodovias que seriam pertencentes ao Estado de São Paulo, sócio majoritário do contribuinte. Segundo entendimento da autoridade lançadora, o valor consistiria em royalty, motivo pelo qual não poderia ser deduzido do resultado tributável em razão do disposto no art. 353, I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), combinado com o art. 53, IV, do mesmo regulamento. Repriso as normas antes referidas:

(...)

Confira-se a fundamentação do ato administrativo (fl. 1.021):

“O sujeito passivo não foi indenizado pelos gastos com as benfeitorias nos imóveis do sócio, no entanto não contabilizou tais valores em contas de resultado, optou por registrá-los como bens, no "Ativo": de sua contabilidade e amortizou-os ao longo do tempo, a uma determinada taxa, fazendo com que os tais gastos fossem sendo reconhecidos como custos aos poucos, proporcionalmente à taxa de amortização utilizada.

Os valores reconhecidos como custos em cada período de apuração do resultado constituem os chamados "encargos de amortização". Já o saldo dos custos de construção das rodovias ainda não amortizados se caracterizam como custos pagos antecipadamente, ou custos a apropriar.

Quanto à dedutibilidade, os encargos de amortização seguem as mesmas regras dos custos integralmente reconhecidos no momento do desembolso, neste caso são indedutíveis, com base nos mencionados artigos 353 e 53 do RIR, por serem considerados "royalties" pagos a sócio.

No período fiscalizado, os custos de construção das rodovias foram registrados no "Ativo Não Circulante - Imobilizado", nas contas: 1430 "Ayrton Senna", 1438 "Dom Pedro", e 1440 "Carvalho, Pinto". Já os encargos de amortização foram

registrados nas contas 3020002 "Despesas de amortização de rodovias" e 3020052 "Despesas de amortização BTN x IPC".

Os encargos de amortização totalizaram R\$ 71 milhões, em 2009, e o saldo das amortizações acumuladas atingiram um valor aproximado de R\$ 5 bilhões."

A segunda infração diz respeito à dedução, no período em que pagos, de gastos objeto de provisão indedutível. No ano-calendário 2008, o contribuinte constituiu provisão para fazer frente a contingências. Como a referida provisão não constava do rol de provisões expressamente aceitas como dedutíveis para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL, o interessado adicionou o valor ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. No ano seguinte, quando efetuado o pagamento da dívida provisionada, o contribuinte efetuou o movimento fiscal contrário, ou seja, excluiu o valor pago do lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Importante salientar que o valor pago não afetou o resultado comercial do interessado.

Confira-se, mais uma vez, a fundamentação do ato administrativo (fl. 1.022):

"O sujeito passivo constituiu provisão considerada indedutível para fins da legislação do imposto de renda. Efetuou a adição do respectivo valor ao lucro líquido do período para apuração do lucro real. No período fiscalizado não reverteu contabilmente a provisão constituída, nem mesmo parcialmente, mas ainda assim, excluiu R\$ 159 milhões do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, sob o argumento de que seria exclusão pela reversão de provisão indedutível.

Ou seja, o sujeito passivo excluiu R\$ 159 milhões do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, sem o respectivo compute deste valor como recuperação de despesa em uma conta de resultado, por isso os valores excluídos a esse título foram glosados.

Segundo o sujeito passivo em sua resposta ao TIF-4 (fls 59 e 60 do e-processo), as provisões anteriormente constituídas foram "realizadas", e que isso equivaleria a uma reversão da provisão.

No entendimento da fiscalização, realização ou utilização de uma provisão não se equipara à reversão de uma provisão.

A reversão da provisão corresponde à operação inversa de sua constituição. Na constituição de uma provisão indedutível os valores lançados como despesas são adicionados ao resultado fiscal. Por sua vez, na desconstituição, ou reversão, de uma provisão indedutível, os valores provisionados que não foram utilizados, totais ou parcialmente (saldo), são lançados como receita e excluídos na apuração do resultado fiscal.

Já a utilização de uma provisão, indica que o valor provisionado foi utilizado para pagamento de despesas da mesma natureza que a provisão constituída, ou seja, quando provisão dedutível para pagamento de despesas dedutíveis, exemplo - provisão de férias e provisão de décimo terceiro salário. E quando provisão indedutível para pagamento de despesas indedutíveis.

Somente a reversão, ou seja, o desfazimento, é que seria suscetível de exclusão na apuração do resultado fiscal, na medida em que o valor excluído fosse proporcional ao valor revertido a uma conta de resultado, como uma recuperação de custos ou despesas, o que equivale a uma receita.”

Essa, em apertada síntese, a razão do lançamento constante dos autos.

Em 4 de abril de 2014, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fl. 1.046).

Relativamente à primeira infração, o impugnante alega que possui a outorga legal, via concessão, para a construção e exploração de estradas por prazo determinado. Até a conclusão da obra, lançou os gastos no ativo, tendo em vista o conceito de imobilizado constante do art. 179, IV, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Agir de forma contrária consistiria em inobservância do disposto no art. 301 do RIR/99. A amortização levada a efeito pelo interessado teria lastro legal nos arts. 290, IV, 324 e 325 do RIR/99. Refere jurisprudência administrativa a seu favor.

Quanto à segunda infração, alega que a autoridade administrativa confundiu provisão dedutível com despesa dedutível. A realização efetiva da despesa provisionada faz com que o gasto possa ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A provisão era indedutível, mas a despesa efetiva e necessária é dedutível.

Ataca, também, a multa aplicada (75%) em função do seu efeito confiscatório, que seria vedado pelo art. 150 da Constituição Federal de 1988. Apresenta, então, jurisprudência judicial.

Por fim, alega ter ocorrido a decadência do direito de lançar, porquanto a auditoria fiscal pautou-se em lançamentos contábeis efetuados em janeiro de 2009. Como daquela data até a cientificação do lançamento (março de 2014) se passaram mais de 5 anos, o direito de lançar já estaria fulminado.

Requer, frente a essas razões, o cancelamento do auto de infração.

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou procedente a impugnação. Por haver exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao limite de sua alçada, o órgão de primeiro grau submeteu sua decisão a reexame necessário por parte deste Conselho.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A remessa oficial atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dela deve-se tomar conhecimento.

2) ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO INDEDUTÍVEIS

De acordo com o termo de verificação fiscal a autoridade tributária acusa o sujeito passivo de haver deduzido indevidamente do lucro líquido do ano de 2009 o valor de R\$ 71.492.588,41 a título encargos com amortização de benfeitorias em rodovias pertencentes ao Estado de São Paulo - SP.

Afirma que como os bens objeto das benfeitorias são de propriedade terceiros e que o valor pago não lhe foi indenizado, tais encargos são indedutíveis por serem considerados *royalties* pagos, a teor do disposto no art. 353, I, c/c art. 53, IV, ambos do RIR/99, *in verbis*:

Art. 53. Serão também consideradas como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, além dos referidos nos arts. 49 e 52, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º):

(...)

IV - as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

(...)

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(...)

A DRJ de origem afastou essa parte da exigência sob os seguintes argumentos:

Quanto à primeira infração, entendo que a classificação dos dispêndios com a construção de estradas deve se dar no ativo imobilizado, mesmo que essas estradas não pertençam à sociedade. Vejamos, inicialmente, o conceito legal de ativo imobilizado, insculpido no art. 179, IV, da Lei nº 6.404, de 1976,

com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007:

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

...

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;”
(grifou-se)

Conforme se observa da redação da lei, não é necessário que o bem classificado no ativo imobilizado seja de propriedade daquele que o explora. Se o referido bem está sob o seu controle, tendo ele assumido os riscos disso decorrentes, é possível classificá-los no ativo imobilizado. Confira-se, a respeito, trecho da obra “Manual de Contabilidade Societária”, de autoria de Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbke e Ariovaldo dos Santos (Editora Atlas, São Paulo, 2010, pág. 222):

“Outra característica importante do conceito de ativo agora explicitado na definição de Ativo Imobilizado da Lei nº 6.404/76 é que este não precisa necessariamente pertencer à entidade do ponto de vista jurídico para ser reconhecido. Uma entidade que exerça controle sobre determinado Ativo Imobilizado e que também usufrua dos benefícios e assuma os riscos proporcionados por ele em suas operações, deverá reconhecê-lo em seu balanço, mesmo não detendo a sua propriedade. Numa situação como a descrita, a propriedade jurídica é apenas um detalhe, pois não é condição necessária que um ativo pertença à entidade que o controla para que esta possa gozar dos benefícios econômicos decorrentes do seu emprego em suas atividades ordinárias.”

Assim, cabível, perante a lei comercial, a classificação dos dispêndios que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade, mesmo que a ela não pertençam. Consequência dessa classificação é o registro da depreciação, amortização ou exaustão do bem classificado no ativo imobilizado, consoante disposto no art. 183, V, da Lei nº 6.404, de 1976.

Vejamos, então, qual o regramento fiscal, para fins do IRPJ e da CSLL.

Há, a respeito, norma específica. Trata-se do art. 325, I, “b”, do RIR/99, que tem por base legal o art. 58, “b”, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Confira-se o teor das normas:

“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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

...

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

"Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do 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 limitada, tais como:

...

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

As normas acima transcritas permitem a dedução da amortização decorrente do "investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização". Dessa forma, dispêndios com a construção e manutenção de estradas (bens públicos de uso comum do povo, insuscetíveis de alienação) que são objeto de concessão para a exploração por determinado período de tempo, como referido nos documentos das folhas 1.112 a 1.121, devem ser lançados no ativo imobilizado e podem ter a respectiva amortização deduzida do resultado tributável para fins do IRPJ e da CSLL.

*Quanto às normas infringidas apontadas no lançamento, o art. 353, I, combinado com o art. 53, IV, ambos do RIR/99, entendendo que os dispositivos não são aplicáveis. As normas tratam de royalties, determinando a indedutibilidade dos valores **pagos** aos sócios quando classificados como royalties. Primeiramente, não identifiquei qualquer pagamento. A concessionária construiu rodovias e adquiriu o direito de explorá-las por determinado tempo. Não efetuou pagamento ao sócio. Não bastasse isso, o mesmo diploma legal que dá sustentação às normas do RIR/99 evocadas (art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964) contém norma específica que trata da questão (art. 58, "b", da Lei nº 4.506, de 1964), permitindo a dedução da amortização do investimento em bens objeto de concessão. Dessa forma, não vislumbro a infração apontada no lançamento.*

(...)

Pois bem, não há reparos a fazer na decisão de primeiro grau. De fato, tratando-se especificamente de benfeitorias realizadas em rodovias cuja exploração é concedida pelo Poder Público, sua amortização é expressamente autorizada pelo acima transcrito art. 325, I, "b" do RIR/99.

Ademais, não há que se confundir *royalty* com encargos de amortização de benfeitorias em imóveis de propriedade de terceiros.

Royalty é o valor pago a terceiro em razão da exploração de bens ou direitos de propriedade deste. Por exemplo: royalties pagos pela exploração de campos de petróleo pertencentes à União, ou pela exploração de marcas, patentes ou obras de propriedade de terceiros.

Por outro lado, a amortização de benfeitorias em imóveis de propriedade de terceiros não se refere a qualquer valor pago ao terceiro.

E, de fato, no caso sob exame, o concessionário, ora recorrente, nada pagou ao Estado de São Paulo a título de benfeitorias realizadas nas rodovias de propriedade deste Estado.

3) PROVISÕES INDEDUTÍVEIS

Em seu termo de verificação fiscal a autoridade tributária acusa o sujeito passivo de haver excluído indevidamente do lucro líquido do ano de 2009 o valor de R\$ 159.287.366,02 a título de reversão de provisões constituídas em ano anterior.

A DRJ de origem afastou essa parte da exigência sob os seguintes argumentos:

As provisões são, de regra, indedutíveis. Isso se deve à natureza das provisões, que contemplam o reconhecimento contábil de obrigações (despesas) incertas quanto à efetividade, o valor e a data prevista de pagamento. Frente a tais incertezas, a legislação fiscal, de regra, as refuta. A regra, entretanto, tem exceções fixadas no art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Confira-se:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;”

O contribuinte constituiu provisão indedutível, impactando o resultado comercial negativamente. Em função disso, adicionou

ao lucro líquido, para fins de apuração do resultado tributável, o valor da referida provisão. Em período posterior, frente à concretização da despesa antes incerta, o interessado deduziu do resultado comercial, para fins da apuração do resultado tributável, parte do valor anteriormente objeto de provisão, aquela parte que restou confirmada, em princípio, por via do pagamento. Esse ajuste fiscal ao lucro líquido foi uma decorrência da não afetação do resultado comercial em função de uma despesa já reconhecida anteriormente por via da constituição da provisão.

Segundo a fiscalização, a exclusão efetuada dependeria da reversão da provisão. Nessa hipótese, a exclusão afastaria a exigência do IRPJ e da CSLL sobre a receita decorrente da reversão da provisão. Consoante a autoridade lançadora, a “realização ou utilização de uma provisão não se equipara à reversão de uma provisão”, sendo que a despesa objeto de provisão indedutível teria a mesma natureza, ou seja, seria também indedutível.

Entendo de maneira diversa. Existem dois momentos distintos. Em um primeiro instante, há a possibilidade da afetação do patrimônio de uma entidade por despesa que se apresenta incerta mas provável. Diante desse cenário, há a constituição de uma provisão.

Mais adiante, confirmada a despesa antes incerta, a despesa toma forma concreta. Incorreto afirmar que a despesa objeto de provisão indedutível é também indedutível. São duas fases diferentes. Na primeira, quando a despesa é incerta mas provável, fato que enseja a constituição de uma provisão, a legislação tributária restringe a dedutibilidade da provisão (art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995). Na segunda, quando a despesa é confirmada, não se fala mais em provisão, mas em despesa efetiva, que se submete às regras gerais de dedutibilidade, em especial a do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que é a base legal do art. 299 do RIR/99. Dessa forma, entendo possível a exclusão de despesas objeto de provisão indedutível quando da sua concretização, desde que observadas as demais regras tributárias acerca da dedução da despesa.

Ademais, não é só a reversão da provisão indedutível que permite a exclusão do valor objeto da provisão, que pode ser também excluído quando da confirmação da despesa que se apresenta dedutível perante a legislação tributária. O lançamento não chegou nesse estágio (análise a miúdo das despesas deduzidas), tendo partido do princípio que as despesas seriam, necessariamente, indedutíveis. Dessa forma, inviável a manutenção do lançamento.

(...)

Não há, também aqui, reparos a fazer na decisão de primeiro grau. De fato, sob o ponto de vista contábil, uma provisão constituída em ano anterior não há que, necessariamente, ser revertida em ano seguinte.

Por exemplo, se em 31/12/2008 for constituída provisão para perdas com crédito de liquidação duvida (PCLD), no valor de R\$ 1.000,00 e, ao longo do ano de 2009, confirmarem-se perdas a esse título em montante igual ou superior àquele valor, em 31/12/2009 não haverá reversão da mencionada provisão. Houve ao longo de 2009 o que a contribuinte chamou de "realização", ou seja, as perdas foram registradas contra a conta de provisão constituída, e não contra uma conta de despesa.

Ademais, como bem ressaltado pela DRJ de origem, não há que se confundir a indedutibilidade da provisão de uma despesa, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a indedutibilidade da própria despesa.

Voltemos ao exemplo anterior. De acordo com o art. 13 da Lei nº 9.249/95 a PCLD é indedutível para fins tributários daí porque, acaso contabilmente constituída, deverá ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social. Todavia, as perdas com crédito de liquidação duvidosa (e não a provisão) são dedutíveis para fins fiscais, desde que observadas as condições estabelecidas no art. 9º da Lei nº 9.430/96.

No caso dos presentes autos a fiscalização deixou de verificar tanto a "realização" contábil da provisão como a natureza da despesa provisionada, razão pela qual não há como manter-se a exigência.

Por fim, deve-se indeferir a diligência solicitada pela PGFN em sua sustentação oral uma vez que tinha como objetivo verificar a dedutibilidade das despesas. Ora, importaria em inovação ao lançamento manter-se a exigência com base em razão jurídica distinta daquela utilizada pelo autor da ação fiscal.

4) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto