



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

Processo n° 10855.722025/2013-93
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.530 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrentes RODOVIAS INTEGRADAS DO OESTE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. COMPROVAÇÃO, NORMALIDADE. NECESSIDADE.

Se as despesas incorridas pelo contribuinte são necessárias e possuem vínculo direto com sua atividade fim, bem como, estão devidamente comprovadas, não há razão para glosa da dedução.

CONSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIO DE EMPRESAS. NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE O CONSÓRCIO E OS PARTICIPANTES QUE A COMPÕEM. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

O consórcio é formado pela reunião dos recursos aportados pelas participantes, mas não se confunde com as participantes em si, não existindo fundamento legal para presumir ou exigir que os sócios apliquem a totalidade dos recursos que possuem nas atividades do consórcio.

PLANEJAMENTO FISCAL. ADOÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO PELAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. ERRO NA DEFINIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA. ERRO NA DEFINIÇÃO DA INFRAÇÃO.

Se a autuação decorre de eventual abusividade ou fraude na adoção do Lucro Presumido pelas empresas prestadoras de serviços, há claro erro na definição do sujeito passivo e no enquadramento da infração quando a autuação conclui pela glosa da despesa incorrida pela empresa prestadora do serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao Recurso Voluntário e, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso de Ofício. O presidente acompanhou o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 10/11/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

Relatório

Trata o processo de autos de infração lavrados pela DRF/Sorocaba, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$55.328.711,14 e R\$18.910.507,58, acrescidos de multa de ofício de 150%, e juros de mora calculados até 09/2013.

Consta nos autos de infração que foram constatadas duas infrações para os anos de 2008, 2009 e 2010:

- infração 0001: despesas não necessárias;
- infração 0002: excesso de depreciação em decorrência do valor do bem.

Consta no relatório fiscal o que segue.

O contribuinte foi selecionado em função da distorção da margem de lucro em relação ao setor econômico. A partir de dados retirados das Demonstrações de Resultados das empresas listadas às fls.2.955, pertencentes ao mesmo setor econômico da fiscalizada, calculou-se os percentuais de Lucro/Receita apurados, tendo sido elaborada a tabela comparativa de fls.2.955, a qual revela que a fiscalizada apurou um percentual de lucro bem inferior às outras empresas pertencentes ao mesmo setor econômico dela.

A fiscalizada é constituída sob a forma de sociedade anônima por ações e tem por **objeto social exclusivo** realizar, sob o regime de concessão, a administração e a exploração do Sistema Rodoviário do Estado de São Paulo, conforme Estatuto Social Consolidado de 02/08/2004, registrado na JUCESP. Os acionistas à época dos períodos fiscalizados eram aqueles listados às fls.2.956/2.959.

O contribuinte foi intimado a:

- detalhar o valor de R\$22.913.802,94, informado na DIPJ/2009, Ficha 04A-Custo dos Bens e Serviços Vendidos- PJ em Geral- Outros Custos- item 39, apontando quais contas contábeis (nome/número/valor) que compuseram este valor;

- apresentar cópia dos documentos emitidos pelas empresas prestadoras dos serviços listados às fls.2.959/2.960, informadas na Declaração do Imposto de Retido na Fonte - Dirf emitido pela fiscalizada na condição de beneficiária dos serviços, código da receita 1708 - Remuneração de serviços profissionais prestados por Pessoas Jurídicas;

- informar as contas contábeis (nome/número) utilizadas para a contabilização (lançamentos) dos documentos fiscais e pagamentos;

- fornecer cópia de todos os documentos que deram suportes aos lançamentos contábeis relativos a estas prestações de serviços (cópia de Nota Fiscal, Duplicata, Cheque, Contrato do Serviço e outros).

Depois disto, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias de notas fiscais registradas a crédito na sua contabilidade emitidas pelo Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista, CEOP, e pelo Consorcio Construtor Botucatu, CCBO, com os correlatos documentos, conforme detalhado às fls.2.961/2.969.

O Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista, CEOP, foi intimado a apresentar documentos e livros contábeis conforme detalhado às fls.2.970/2.971.

O Consorcio de Engenharia do Oeste Paulista – CEOP tem por objeto social a execução por empreitada incluindo o fornecimento de material, de serviços de manutenção e infraestrutura; construção e reforma de canaletas e aparelhos de drenagem; reparos e reconstituição de pavimentos, reforma e manutenção de instalações prediais e de telecomunicações e outros serviços de manutenção e apoio à operação e gestão das rodovias relacionadas às fls.2.972. Às fls.2.972/2.973, consta relação das empresas consorciadas e respectivas participações no mencionado Consórcio. Às fls.2.973/2.975, consta demonstrativo do resultado líquido do Consórcio.

Da mesma forma, o Consórcio Construtor Botucatu, (CCBO), foi intimado a apresentar documentos e livros contábeis conforme detalhado às fls.2.975/2.976.

O Consórcio Construtor Botucatu, (CCBO) tem por objeto social a execução de todas as obras de recuperação, manutenção e melhoria prevista no Contrato de concessão 010/CR/2000, no período de julho à junho/2008, nas rodovias que compõem o Lote 20 do estado de São Paulo – Sistema rodovia – operado pela Rodovias Integradas do Oeste – SPVIAS e constituído pela malha rodoviária estadual entre as rodovias relacionadas às fls.2.977. Às fls.2.977/2.979, consta relação das empresas consorciadas e respectivas participações no mencionado Consórcio. Às fls.2.979/2.981, consta demonstrativo do resultado líquido do Consórcio.

Às fls.2.981/2.988, consta análise dos sócios dos consórcios acima mencionados em relação aos sócios da fiscalizada.

Às fls.2.988/2.997, consta sob o título “Do planejamento tributário”, as seguintes informações a seguir resumidas.

Quanto ao Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP:

- o referido Consórcio prestou unicamente serviços à fiscalizada durante os anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, e emitiu várias notas fiscais de serviços. Estas notas fiscais foram contabilizadas pela fiscalizada como custos/despesas. Os saldos das respectivas contas contábeis foram encerrados e diminuíram o resultado final da fiscalizada;

- conforme dados constantes nas Demonstrações dos Resultados dos Exercícios, os Resultados Líquidos e as Receitas Totais nos anos de 2008, 2009 e 2010, do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista -CEOP foram os que constam às fls.2.988/2.989;

- o percentual de Lucro Líquido que o Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista -CEOP obteve foi, para 2008, 75,5%; para 2009, 76,1%; e para 2010, 66,3%;

- dos sócios participantes do Consorcio de Engenharia do Oeste Paulista – CEOP, 10 (dez) apuraram IRPJ e CSLL pelo lucro presumido, e apenas 01(uma) sócia, a Planova Planejamento e Construção Ltda, apurou pelo Lucro Real;

- às fls.2.989/2.995, foram calculados os valores de IRPJ e CSLL devidos pelos sócios participantes do Consorcio de Engenharia do Oeste Paulista – CEOP, para os anos de 2008, 2009 e 2010;

- se os tributos do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP fossem apurados somente pelo Lucro Real, os valores de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido seriam os que constam às fls.2.995/2.996;

- comparando os valores dos tributos (IRPJ e CSLL) que os participantes do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP apuraram pelo Lucro Real (Planova) e pelo Presumido (demais participantes), com os valores apurados somente pelo Lucro Real, constatamos reduções na carga tributária nos valores registrados na planilha de fls.2.997;

- tais reduções são resultantes dos benefícios da tributação pelo Lucro Presumido, adotado pelas 10(dez) participantes do consórcio CEOP.

Quanto ao Consórcio Construtor Botucatu – CCBO:

- o referido Consórcio prestou serviços à fiscalizada durante os anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, e emitiu várias notas fiscais de serviços. Estas notas fiscais foram contabilizadas pela fiscalizada nas contas contábeis n°s 3.1.02.02.031 Pavimentos Diversos, 1.3.04.02.001- Imobilizado em Rodovias, 1.3.02.06.001- Edificações e 122211001 Obras em Andamento;

- as contas contábeis 1.3.04.02.001- Imobilizado em Rodovias, 1.3.02.06.001- Edificações e 122211001 Obras em Andamento fazem parte do Grupo de Ativo Permanente;

- o total debitado na conta contábil 3.1.02.02.031 Pavimentos Diversos foi de R\$157.689,48 em 2008 e foi transferido para o resultado do exercício da fiscalizada;

- conforme dados constantes das Demonstrações dos Resultados dos Exercícios, os Resultados Líquidos e as Receitas Totais do Consórcio para os anos de 2008, 2009 e 2010, foram os que constam às fls.2.997;

- o percentual de Lucro Líquido que o Consórcio Construtor Botucatu - CCBO obteve foi de : para 2008: 56,2%, para 2009: 57,5% e para 2010: 53,6%.

Relativamente ao Consorcio de Engenharia do Oeste Paulista – CEOP, concluiu a Fiscalização:

- a receita operacional de serviços do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista-CEOP, dos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, refere-se às Notas Fiscais de Serviços emitidas pelos serviços prestados à fiscalizada, seu único cliente;

- a fiscalizada contabilizou estas notas fiscais como custos/despesas;

- das 11 (onze) sócias participantes do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista -CEOP, 10 (dez) tributaram os rendimentos recebidos pelo Lucro Presumido, e, apenas 01(uma), a sócia participante Planova Planejamento e Construção Ltda, tributou pelo Lucro Real;

- ao adotar a tributação pelo Lucro Presumido, as 10 (dez) sócias participantes do Consórcio CEOP reduziram a carga tributária em torno de R\$30.211.543,49, relativo a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2008, de R\$23.893.948,96, relativo a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2009, e de R\$13.494.528,23, relativo a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2010, comparado com a tributação pelo Lucro Real, conforme quadro demonstrativo de fls.2.996/2.997;

- os sócios participantes do Consorcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP participam do quadro societário da fiscalizada, direta e indiretamente, conforme descrito às fls.2.981/2.988;

- a fiscalizada apresentou documento informando que a contratação dos consórcios CEOP e CCBO decorreu principalmente pelos seguintes fatos, (transcritos do documento fornecido pelo contribuinte em 28/05/2013): do interesse na contratação coordenada de um conjunto de empresas com especialização, capacitação e conhecimento para os serviços e obras de conservação, operação e construção exigidos para o Lote Rodoviário administrado pela SPVias, concentrando nos consórcio todo o relacionamento decorrente de tal contratação (faturamentos, claims, medições, indenizações, garantias, relacionamento com subempreiteiros, fornecedores de materiais, etc); da necessidade de contratação de terceiros, tendo em vista a indisponibilidade de expertise ou mão-de-obra próprias da intimada à época das contratações; por força do disposto na cláusula 36.1 do Contrato de Concessão, no que lhes pertine; como medida de mitigação dos riscos de variação dos custos previstos para a Concessão, além dos orçados à época da licitação, com base em referências de mercado; e ainda, para obtenção de garantias relativas à execução, qualidade e entrega da totalidade das obras e serviços executados, o que repercute na qualidade dos serviços concedidos.

- registrou a Fiscalização que as empresas especializadas, capacitadas, já faziam parte da fiscalizada, pois as empresas participantes do consórcio são acionistas da fiscalizada, com os mesmos percentuais de participação, não sendo necessária a contratação dos serviços dos consórcios;

- ao contratar os consórcios, não houve contratação de terceiros, pois esses são réplicas da fiscalizada, têm as mesmas especialização, capacitação, conhecimento, assim, a mão-de-obra contratada pelo consórcio poderia ser contratada pela fiscalizada;

- a fiscalizada não necessitaria utilizar-se dos serviços do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP, pois, por si só teria capacidade técnica para a execução dos serviços;

- os custos/despesas que a fiscalizada incorreria para a execução dos serviços seriam os mesmos que o consórcio incorreu, pois, as mesmas empresas que executaram os serviços no consórcio, os executariam na fiscalizada;

- a fiscalizada incorreu em valores altos de serviços, ao transitar os custos/despesas pelo consórcio, tendo em vista os percentuais dos lucros líquidos por este apurado;

- esses lucros foram gerados a partir de transação dos acionistas com eles mesmos, sem qualquer substância econômica;

- a fiscalizada poderia executar os mesmos serviços contratados do consórcio, pois tinha a mesma capacidade técnica para tanto, tendo em vista que os executores dos serviços seriam os mesmos;

- a fiscalizada, ao contabilizar as notas fiscais de serviços emitidas pelo consórcio como custo/despesas, reduziu seu lucro real, conseqüentemente, diminuiu o montante de lucros a serem distribuídos a seus sócios;

- porém, os lucros apurados pelo consórcio foram distribuídos aos sócios participantes do consórcio, os quais participam com os mesmos percentuais na fiscalizada;

- as parcelas de lucros não distribuídos aos sócios na fiscalizada, em virtude da redução do lucro real, foram distribuídos através do consórcio;

- a constituição do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP não é necessária à atividade econômica da empresa fiscalizada, não teve fins econômicos, e sim, apenas o intuito de aproveitar-se dos benefícios da tributação pelo lucro presumido, adotado pelas 10 (dez) sócias participantes, diminuindo a carga tributária da fiscalizada em torno de R\$30.211.543,49, relativo a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2008, de R\$23.893.948,96, relativo a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2009, e de R\$13.494.528,23, relativo a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2010, conforme demonstrativos às fls.2.996/2.997;

- assim, os custos/despesas que realmente foram incorridos/pagos pela fiscalizada são os incorridos/pagos pelo Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP para execução dos serviços;

- foram excluídos dos valores das Notas Fiscais de Serviços emitidas pelo consórcio, os valores dos custos/despesas incorridos/pagos pelo mesmo, tendo sido constatadas as diferenças apontadas às fls.3.000/3.003;

- a fiscalizada, ao transitar os custos/despesas, através do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP, tinha a intenção de fugir da oneração tributária;

- esse "planejamento tributário" buscou a tributação mais benéfica (Lucro Presumido) neste consórcio, em detrimento da real tributação (Lucro Real);

- os valores correspondentes aos custos/despesas, apurados às fls.3.000/3.003, nos valores de R\$98.476.329,63, relativo ao ano-calendário de 2008, de R\$97.937.147,18, relativo ao ano-calendário de 2009, e de R\$56.432.036,94, relativo ao ano-calendário de 2010, **foram desnecessários à atividade da fiscalizada;**

- tais valores foram glosados, sendo que, dos valores lançados, deduziu-se o IRPJ e a CSLL apurados pelos participantes do consórcio CEOP nos valores descritos às fls.3.003/3.004;

- ao se adicionar os custos/despesas glosados ao lucro apurado pela fiscalizada, os percentuais de lucros/receitas seriam de 34,75%, 39,90% e 32,80%, para os anos calendários de 2008, 2009 e 2010, respectivamente, os quais estariam dentro da média das outras empresas do mesmo setor.

Relativamente ao Consórcio Construtor Botucatu - CCBO, concluiu a Fiscalização: - a receita operacional de serviços do Consorcio Construtor Botucatu - CCBO, dos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, refere-se às Notas Fiscais de Serviços emitidas pelos serviços prestados à fiscalizada, seu único cliente;

- a fiscalizada contabilizou a maioria destas notas fiscais nas contas contábeis nºs 1.3.04.02.001- Imobilizado em Rodovias, 1.3.02.06.001- Edificações e 122211001 Obras em Andamento;

- os sócios participantes do mencionado Consórcio participam do quadro societário da fiscalizada, direta e indiretamente, conforme fls.2.981/2.988;

- assim, a fiscalizada não necessitaria utilizar-se dos serviços do referido consórcio, pois, por si só teria capacidade técnica para a execução dos serviços;

- os custos/despesas em que a fiscalizada incorreria para a execução dos serviços seriam os mesmos que o consórcio incorreu, pois, as mesmas empresas que executaram os serviços no consórcio, os executariam na fiscalizada;

- assim, a constituição do Consórcio Construtor Botucatu - CCBO teve o intuito apenas de onerar os bens contabilizados no ativo imobilizado da fiscalizada, ocasionando despesa de depreciação indevida;

- os valores corretos dos bens a serem contabilizados pela fiscalizada como ativo imobilizado são os relativos aos custos/despesas incorridos/pagos pelo Consorcio Construtor Botucatu - CCBO para construção desses bens;

- conforme demonstração do resultado do exercício do Consórcio Construtor Botucatu - CCBO, os valores dos custos/despesas foram os que constam às fls.3.005/3.006;

- comparando o valor total dos bens contabilizados pela fiscalizada nas contas contábeis nºs 1.3.04.02.001- Imobilizado em Rodovias, 1.3.02.06.001- Edificações e 122211001 Obras em Andamento com os valores corretos dos bens, considerando apenas os

custos incorridos pelo Consórcio Construtor Botucatu - CCBO, constatou-se excessos nos valores registrados às fls.3.006/3.007;

- estes excessos nos valores de R\$41.140.854,88, relativos ao ano-calendário de 2008, de R\$36.434.454,83, relativo ao ano-calendário de 2009, e de R\$10.675.783,31, relativo ao ano-calendário de 2010, oneraram os bens contabilizados nas contas contábeis nºs 1.3.04.02.001- Imobilizado em Rodovias, 1.3.02.06.001- Edificações e 122211001 Obras em Andamento da fiscalizada;

- esses excessos deverão ser excluídos do ativo imobilizado da fiscalizada; - a partir das informações constantes da planilha do contribuinte, recalculou-se os valores das depreciações, considerando como valor dos bens, apenas os custos/despesas incorridos pelo Consórcio Construtor Botucatu – CCBO;

- foi elaborada planilha denominada "Demonstrativo de Cálculo da Depreciação Apurada no Procedimento Fiscal";

- confrontando-se os valores das depreciações calculados pelo contribuinte com os calculados pela fiscalização, constantes da mencionada planilha, foram apurados os excessos registrados às fls.3.008, para os anos de 2008, 2009 e 2010, que constituem excesso de depreciação, tendo sido glosados no cálculo do IRPJ e da CSLL.

Registrou a Fiscalização que a constituição do Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista - CEOP e do Consórcio Construtor Botucatu - CCBO não seria necessária à atividade econômica da empresa fiscalizada, pois os participantes daqueles já faziam parte direta e indiretamente da administração desta.

A criação desses consórcios teve o intuito de apenas reduzir a carga tributária da fiscalizada, ao buscar a tributação de seus resultados pelo lucro presumido, que é mais benéfica, em detrimento da real tributação (Lucro Real) das receitas auferidas.

Assim, entendeu a Fiscalização que os atos praticados entre a fiscalizada e os consórcios, esvaziados de quaisquer características econômicas, impediram a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal e modificaram suas características, resultando na redução do montante do imposto devido, portanto, tipificado como crime tributário, previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ensejando, desta forma, aplicação da multa qualificada de 150% (Centro e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07, bem como a formalização de processo de representação fiscal para fins penais, PA 16024.000010/2013-30.

O contribuinte foi intimado a proceder as alterações dos custos dos bens contabilizados nas contas contábeis 1.3.04.02.001- Imobilizado em Rodovias, 1.3.02.06.001- Edificações e 122211001 Obras em Andamento, de acordo com os valores descritos na mencionada planilha "Demonstrativo de Cálculo da Depreciação Apurada no Procedimento Fiscal".

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 25-09-2013, a Interessada apresentou em 25-10-2013, impugnação instruída com documentos, arguindo em síntese:

- a autoridade administrativa não motivou de forma adequada e específica a glosa de despesas e do suposto excesso de depreciação, visto que não produziu uma descrição precisa da conduta; não realizou uma imputação objetiva da suposta infração fiscal praticada pela Impugnante; partiu de premissas inconsistentes e incoerentes, errando no critério jurídico

de apuração dos tributos; não aprofundou o trabalho fiscal, notadamente após a impugnante ter apresentado informações (pontuais e específicas) (fls.262/266), pelo "CEOP" (fls. 2860/2863) e pelo "CCBO" (fls. 2920/2923), quanto à necessidade dos serviços prestados, de modo que os autos de infração são manifestamente insubsistentes, devendo ser cancelados por violação ao artigo 142 do CTN;

- a autoridade administrativa não questionou a existência e a necessidade das despesas e dos custos em si, mas sim o fato de a prestação de serviços e a execução de obras terem sido realizadas por terceiros reunidos em consórcios;

- desta forma, houve afronta ao disposto no §1º do artigo 25 da Lei Federal nº 8.987/1995, na Cláusula 20.6 do Edital de Licitação e na Cláusula 36 do Contrato de Concessão de Serviço Público (contratação de terceiros, doc. 03), que não só prevêem o direito e o dever da Impugnante de contratar terceiros para prestar serviços e executar obras inerentes aos serviços delegados, mais exigem a contratação de terceiros para a execução de obras;

- a autoridade administrativa também não fez qualquer alusão à legislação federal, ao edital de licitação e nem mesmo ao próprio contrato de concessão firmado com o Governo do Estado de São Paulo, o qual, não foi sequer juntado aos autos pela fiscalização, que estabelecem regras claras e objetivas para a contratação de terceiros;

- repita-se: nos termos da Lei Federal nº 8.987/1995 e do edital de licitação, o contrato de concessão firmado pela Impugnante permite e até mesmo estimula a contratação de terceiros para prestar serviços, e, no caso concreto, exige a contratação de terceiros para executar as obras de conservação especial e ampliação da rodovia;

- os artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, (Lei das Sociedades Anônimas) dispõem sobre a constituição de consórcios no sentido de que, no caso concreto, deveria obrigatoriamente haver a criação dos consórcios, conforme doutrina que transcreve às fls.3.095/3.097;

- desconhecimento da Fiscalização sobre a racionalidade econômica de empreendimentos similares, bem como a forma de estruturação operacional de empresas do setor de infraestrutura, especialmente as concessionárias de serviços públicos;

- a Fiscalização não juntou aos autos e não analisou as regras do edital de licitação e do contrato de concessão de serviço público, desconsiderando, inclusive, a existência de cláusula prevendo a obrigação da contratação de terceiros para execução das obras de conservação especial e de ampliação, que envolveu a maior Malha Rodoviária do Estado de São Paulo, cuja administração foi concedida à iniciativa privada;

- não questionou em momento algum ou colocou em dúvida a existência e a efetividade da prestação dos serviços inerentes ao contrato de concessão firmado pela Impugnante, que, efetivamente, ocorreram;

- a Fiscalização desconsiderou que a Impugnante também contratava outras pessoas jurídicas para prestar serviços relativos ao objeto da concessão pública, como, aliás, consignado nos Relatórios das Auditorias Independentes ("BDO" e "KPMG, doc. 04);

- também desconsiderou que o "CEOP" e o "CCBO" foram constituídos no ano de 2005, para prestar serviços e executar obras, nos termos da legislação de regência, do edital de licitação e do contrato de concessão, tudo sujeito à fiscalização direta e diuturna da "ARTESP" (Agência Reguladora de Transportes do Estado de São Paulo), inclusive para a impugnante;

- desconsiderou que as consorciadas possuíam atividade empresarial própria e independente dos consórcios (ou seja, também prestavam serviços para outras entidades);

- além disto, desconsiderou que, no período autuado (2008 a 2010), parcela as consorciadas estava sujeita ao "Lucro Presumido" simplesmente porque a legislação de regência autorizava tal regime de tributação (opção legal) e, ainda, porque essas empresas não se enquadravam no disposto no artigo 14 da Lei nº 9.718/98 (obrigação legal de sujeição ao "Lucro Real");

- na linha de raciocínio da autoridade administrativa, se todas as consorciadas estivessem sujeitas ao "Lucro Real", não haveria autuação fiscal;

- a simples contratação de terceiros que porventura sejam optantes do "Lucro Presumido" por expressa autorização legal é alguma espécie de "planejamento tributário" visando a reduzir a carga tributária?

- despesas incorridas com a contratação de pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Presumido" não seriam mais dedutíveis na pessoa jurídica sujeita ao "Lucro Real"?

- a contratação de terceiros optantes do "Lucro Presumido" deve ser realizada, necessariamente, a preço de custo, sendo vedada qualquer margem de lucro?

- que vantagem tributária seria essa de contratar terceiros que pagarão "à vista" todos os seus tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), para ativar os gastos que só deduzirão à medida da depreciação em prazos superiores a 5 (cinco) anos, e, ainda, que poderiam subcontratar parcela dos serviços, com o pagamento de tributos também pelos subcontratados?

- as consorciadas possuíam atividade empresarial própria, anterior e independente dos consórcios, e, portanto, também prestavam serviços e executavam obras para outras entidades;

- as receitas das consorciadas eram provenientes da sua participação nos consórcios e, também, dos serviços prestados para outras entidades, de modo que, no período autuado, estavam no "Lucro Presumido" por um motivo muito simples: a legislação as autorizava a optarem por tal regime de tributação, e não por por ingerência da Impugnante ou em virtude da contratação dos consórcios;

- ainda que assim não fosse, na "apuração" dos valores de IRPJ e de CSLL que seriam devidos pelas contratadas caso fosse adotada a tributação pelo "Lucro Real", a autoridade administrativa aplicou as alíquotas do IRPJ e da CSLL diretamente sobre o resultado líquido apurado pelo "CEOP", atropelando as regras básicas e comezinhas de apuração da base de cálculo e dos tributos supostamente devidos;

- a autoridade fiscal simplesmente ignorou todas as adições, exclusões e compensações previstas na legislação de regência para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo "Lucro Real", e, também, todas as deduções (incentivos fiscais, "PAT",

"estimativas", IRRF e CSRF etc) autorizadas por Lei para determinação dos tributos efetivamente devidos, sendo, portanto, sem qualquer substância as conclusões da Fiscalização;

- os acionistas, na Impugnante, ingressaram no negócio como investidores e parceiros em um específico empreendimento, reuniram-se para constituir os consórcios e para prestar serviços e executar obras, tudo em um contexto de racionalidade econômica, estruturação operacional (serviços e obras) da concessionária, transferência de certos riscos inerentes aos empreendimentos públicos e assegurar-se da eficiência, qualidade e melhoria do serviço público delegado, o que foi solenemente ignorado pela autoridade administrativa;

- a Impugnante é uma sociedade de propósito específico e, portanto, não pode desempenhar qualquer outra atividade empresarial além da exploração da malha rodoviária objeto do contrato de concessão firmado com o Governo do Estado de São Paulo;

- ademais, como já dito, o contrato de concessão determina a contratação de terceiros para executar as obras;

- nesse cenário, e considerando-se, ainda, que os acionistas da Impugnante eram sócios em um específico empreendimento, não pretendiam compartilhar entre si a tecnologia que cada um possuía e abrir mão da autonomia negocial e gerencial (o que seria inevitável, caso os serviços fossem prestados diretamente pela Impugnante), até porque poderiam ser concorrentes em outro empreendimento, decidiu-se que a prestação de serviços e a execução de obras (nesse caso, não havia alternativa) não seriam concentradas e executadas pela própria concessionária;

- assim, e tendo em vista a decisão dos acionistas de partilharem suas *expertises* próprias de modo a contribuir para o empreendimento, mas de forma episódica, bem como a decisão de não concentrar na Impugnante a prestação dos serviços inerentes ao contrato de concessão, foram constituídos o "CEOP" (Consórcio Operador) e o "CCBO" (Consórcio Construtor), inclusive como forma de assegurar a excelência na prestação do serviço público;

- ainda que comprovada a capacitação técnica dos acionistas da Impugnante, individualmente, não se pode presumir que tais pessoas jurídicas, embora participantes no capital de uma sociedade constituída para a realização de um propósito específico, tivessem intenção de transferir a esta sua expertise nos seus específicos campos de atuação, conforme sugerido pela autoridade administrativa;

- é o que se verificaria caso um dos acionistas, habilitado a executar determinado serviço (por exemplo, a pavimentação asfáltica ou a execução de projetos de engenharia), transferisse seu corpo técnico ou seu maquinário à Impugnante ou aos demais acionistas. Não há qualquer sentido econômico em pressupor que uma empresa desse segmento venha a transferir seus ativos de maior valor para entidades terceiras, controladas ou não;

- essa é certamente uma das razões para a criação de consórcios habilitados a prestar os serviços e executar as obras dessa natureza;

- por não ostentarem personalidade jurídica, as empresas reunidas em consórcio têm condições de prestar diretamente os seus serviços sem que, obrigatoriamente, tenham de compartilhar informações empresariais consideradas sigilosas ou específicas do seu

negócio com os demais parceiros, ou transferir a estes seus próprios recursos humanos e materiais;

- é isto o que diz a Nota Técnica da "Consultoria Tendências" transcrita às fls.3.105/3.106;

- a alegação de que a Impugnante prescindiria da contratação dos consórcios pelo fato dos acionistas ostentarem capacidade técnica para execução dos serviços parte de uma visão até mesmo ingênua do mundo dos negócios: a partir do momento em que um dos acionistas lançasse mão de seu know-how ou de seus recursos humanos e materiais no bojo da própria SPE, entregaria "de bandeja" aqueles bens que lhe agregam valor e lhe propiciam resultados;

- a contratação dos próprios acionistas para a execução desses serviços é vista como forma de assegurar a excelência na prestação do serviço delegado, mitigando riscos quanto à inexecução dos serviços por parte de seus fornecedores e garantir a eficiência, a adequação e a excelência do serviço delegado, o que, aliás, rendeu à Impugnante diversas premiações (doc. 05);

- do ponto de vista específico dos acionistas, além do fato de que não se pretendia abrir mão da qualidade da prestação dos serviços e da execução das obras; visavam a obter atestados de capacidade técnica específicos em relação a esses empreendimentos (doc. 14), o que os prestigiaria em outros processos licitatórios e na obtenção de novos negócios, como ocorreu, por exemplo, com uma das consorciadas (vencedora em diversas licitações, conforme relação anexa, (doc.15); e, também, preservariam o seu percentual de participação nos resultados da exploração da rodovia, evitando qualquer conflito de interesses no relacionamento entre prestador x cliente, sendo que, ao final, teriam à sua disposição a possibilidade de contribuir diretamente com a expertise de cada entidade para o bom termo do empreendimento comum;

- na Cláusula 24 do Contrato de Concessão está prevista a assunção dos riscos pela Impugnante. Assim, sob a ótica da concessionária (Impugnante), a decisão de contratar um terceiro por preço previamente fixado para prestar serviços e executar obras inerentes ao contrato de concessão representava a possibilidade de eliminação de certos de riscos assumidos na adjudicação do objeto da licitação (exploração, manutenção, conservação e ampliação da rodovia) quanto à variação dos próprios custos da operação, manutenção e conservação da rodovia;

- assim, no contrato de prestação de serviços firmado com o "CEOP", o preço dos serviços foi previamente determinado independentemente do volume maior ou menor de serviços a serem executados, com o que eventuais custos excedentes ou imprevistos seriam risco e ônus direto dos consórcios, sem previsão de qualquer repasse para a concessionária;

- quanto ao "CCBO", o preço pactuado para a execução das obras foi determinado em função de referências médias de mercado, sobretudo os preços referenciais apurados e divulgados pelo DER/SP, e faturados conforme a execução de cada obra, o que também redundaria na ausência de riscos à Impugnante;

- o "CEOP" e o "CCBO" têm administração própria, possuem empregados registrados (somente o "CEOP" possuía em média 800 funcionários), possuem regular escrituração contábil, emitem faturas, realizam transações bancárias e financeiras, possuem direitos e deveres, e, portanto, são entidades absolutamente autônomas e independentes em relação à Impugnante;

- as cópias de atas de reunião de consorciadas juntadas aos autos (doc.17) demonstram a deliberação de diversos assuntos de interesse exclusivo do "CEOP" e do "CCBO", como, por exemplo, a eleição de gerentes e procuradores, alterações contratuais, prestação de garantias, contratação de empréstimos e avais para operações de crédito;

- acosta aos autos cópia de acordos coletivos de trabalho, termos de adesão a bancos de horas, registros da comissão interna de prevenção de acidentes (CIPA) na Delegacia do Trabalho, atas de participação dos empregados nos resultados, CAGED, RAIS, programas de prevenção de riscos ambientais e guias de depósitos recursais da Justiça do Trabalho recolhidas pelo "CEOP" e pelo "CCBO" (doc.18), comprovando que os consórcios efetivamente assumiram riscos inerentes às relações trabalhistas, inclusive figurando como reclamados em ações judiciais e realizando acordos;

- ocorreram diversos aspectos extratributários (regulatórios, contratuais, legais, operacionais, econômicos, transferência e centralização de custos, assunção de responsabilidades civis e trabalhistas etc) que obrigaram a constituição e a contratação dos consórcios;

- foi inconsistente e simplista a comparação de margens de lucro realizada pela autoridade administrativa com base em informações extraídas das Demonstrações de Resultados do ano de 2008, divulgadas na internet, pois não levou em conta o perfil de cada contrato de concessão, por exemplo: menor preço, maior outorga, maior volume de obras, período de maturação, estágio da concessão e diversos outros fatores próprios e específicos de cada projeto, que precisariam ser avaliados um a um;

- tampouco foram analisados pela Fiscalização as especificidades dos projetos concedidos por Entes Públicos de esferas distintas (federal e estadual), como, demonstrado na Nota Técnica da "Consultoria Tendências" (doc. 10);

- o que se verifica é que, sem qualquer previsão legal, impor-se-ia a terceiro o ônus de prestar serviços a preço de custo, o que não pode ser admitido;

- ocorreu erro de critério jurídico, visto que, para que a Fiscalização pudesse chegar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deveria ter havido a necessária recomposição do lucro líquido conforme a legislação específica de cada tributo, sendo manifestamente descabida a simples e direta aplicação das alíquotas dos tributos (IRPJ e CSLL) sobre os valores glosados;

- a autoridade administrativa até principiou a atuar nesse sentido ao deduzir dos valores glosados parte dos valores de IRPJ e CSLL incidentes sobre os resultados dos consorciados em decorrência dos serviços prestados pelo "CEOP", conforme memória de cálculo às fls. 3.008/3.010;

- registre-se que a autoridade fiscal apenas deduziu o valor do IRPJ e da CSLL relativos ao IRPJ e CSLL do próprio "CEOP, mas não em relação ao "CCBO", sendo tal divergência de critérios injustificada, imotivada;

- às fls.3.155, consta quadro demonstrando o valor do IRPJ e da CSLL sobre os resultados do "CEOP, (na realidade é CCBO);

- além disto, considerada a acusação formulada, ter-se-iam como não ocorridos os atos praticados por todos os contribuintes envolvidos (especialmente as consorciadas e os subempreiteiros), de modo que na apuração do Lucro Real da Impugnante devem ser realizadas todas as adições, exclusões, compensações e deduções previstas na legislação de regência, inclusive de todos os tributos pagos pelas consorciadas e subempreiteiros, e do incentivo fiscal do "PAT" calculado sobre as despesas incorridas com alimentação pelos consórcios, bem como devem ser computados como dedução todos os impostos já incidentes sobre a "realidade" que a Fiscalização desconsiderou;

- assim, deve ser feita a dedução do PIS e da COFINS pagos pelas consorciadas, (vide valores na planilha de fls.3.157) e pelos subempreiteiros em relação às receitas relativas aos consórcios "CEOP" e "CCBO", a dedução do incentivo fiscal ao "PAT", calculado sobre as despesas efetivamente incorridas com alimentação pelos consórcios, conforme comprovado pelos balancetes de verificação anexos (doc. 20), não se aplicando a ilegal limitação de RS 1,99 por refeição, o valor do IRPJ e da CSLL calculados sobre a participação da "Planova" nos consórcios no ano de 2008 (mesmo com a apuração de prejuízo); o valor do IRPJ e da CSLL calculado sobre os resultados do "CCBO" nos anos de 2008 a 2010; e a dedução do valor do IRPJ e da CSLL sobre o resultado financeiro apurado em 2010 pelo "CEOP" e CCBO, conforme registrado às fls.2.975 e 2.981;

- a Fiscalização, ao computar as deduções relativas ao "CEOP", deixou de fazê-lo no tocante ao IRPJ e CSLL apurados, no regime do lucro presumido, sobre tais resultados impõe-se o recálculo desses tributos de acordo com critérios de tributação corretos e previstos na legislação, conforme valores registrados às fls.3.157;

- também há de se considerar que, na sistemática de cálculo adotada pela autoridade administrativa não foi deduzido o valor do IRPJ e da CSLL que os consorciados já pagaram ao Fisco em virtude das receitas contabilizadas com o "CCBO", diferentemente, e sem qualquer justificativa, do critério adotado em relação aos tributos incidentes sobre as receitas auferidas pelos consorciados com o "CEOP";

- tal alegação se justifica ainda mais porque, no caso concreto, está a autoridade administrativa a considerar que a Impugnante "poderia" ter executado diretamente os serviços que terceirizou, portanto, ao fazê-lo diretamente teria diversos outros custos, despesas e incentivos (por exemplo, a dedução das despesas com o "PAT" relativamente aos empregados contratados pelos consórcios e que, na ótica fiscal, "poderiam" ter sido contratados diretamente), não considerados pela autoridade administrativa;

- a circunstância de ser obrigatória a consideração de todos os efeitos de uma "realidade simulada" ou não oponível ao Fisco, é uma determinação tributária que decorre não só do bom-senso e da lógica como também de previsão constante do artigo 167 do Código Civil;

- é descabida a pretensão do Fiscal de estender à CSLL, sem amparo legal, as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ, uma vez que são diversas as bases de cálculo de um e outro tributo, sendo inaplicável o conceito de necessidade para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL;

- as despesas efetivamente incorridas devem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL, não sendo aplicada para esta contribuição dos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 299 do RIR/99;

- não praticou fraude nem praticou conduta suscetível de ter a penalidade agravada e muito menos de caracterizar crime tributário, sendo que, a Fiscalização não identificou e detalhou conduta específica a identificar a conduta dolosa prevista nos artigos 71 a 72 da Lei 4.502/64;

- não cabe incidir juros de mora sobre multa de ofício;

- requer a intimação do Impugnante, com antecedência razoável, dando ciência do local, data e horário da sessão de julgamentos, para que o sujeito passivo ou representante legal possa exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive mediante defesa oral das razões e apresentação de esclarecimentos de fato perante as autoridades julgadoras.

Da decisão de 1º instância

Em 27/08/14, a 8ª Turma da DRJ/RJO, por unanimidade de votos, deu parcial provimento à Impugnação da ora Recorrente para reduzir a multa aplicada de 150% para 75%, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CONSÓRCIO. CONTRATAÇÃO. PROPÓSITO ECONÔMICO. AUSÊNCIA.

A criação de Consórcio com a finalidade única de servir de veículo para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, distorce em sua dimensão econômica e técnica, os propósitos de regras de editais de licitação e contratos de concessão prevendo obrigação de terceirização.

LUCRO LÍQUIDO. DESPESA DESNECESSÁRIA. GLOSA.

Caracterizam-se como despesas desnecessárias aquelas ligadas a práticas sem propósitos empresariais. A contabilização de despesas sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa comprovadamente desnecessária no cálculo do lucro líquido da entidade, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

COMPROVAÇÃO. ÔNUS.

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS.

A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Somente cabe a qualificação da multa para o percentual de 150% quando comprovada a intenção do agente em praticar fraude.

Recurso Voluntário

Inconformada com a decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário através do qual ratifica os argumentos apresentados em Impugnação.

Recurso de Ofício

Dada a redução da multa de 150% para 75% foi também apresentado o devido Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e preenche todos os demais requisitos legais, assim, deve ser conhecido.

Da autuação

A autuação ora em debate se refere à **glosa de despesas e de custos incorridos pela Recorrente com a contratação das empresas Consórcio Engenharia do Oeste Paulista (CEOP) e Consórcio Construtor Botucatu (CCBO)** para a prestação de serviços e execução de obras relacionadas à concessão pública de Sistema Rodoviário.

Segundo a Fiscalização, tais despesas e custos foram desnecessários para o desempenho das atividades da Recorrente, tornando-os indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Antes de adentrar de forma mais detalhada nas especificidades da autuação, é **importante destacar aquilo que não é objeto de discussão**, como forma de pavimentar um voto e também um julgamento mais assertivo em relação ao que é, de fato, o objeto de acusação da Fiscalização.

Primeiramente, **em momento algum a Fiscalização colocou em xeque, e isso foi ratificado pela decisão da DRJ, a real existência das despesas glosadas**. Não houve qualquer questionamento quanto aos valores registrados na contabilidade da Recorrente, nem tampouco, quanto à veracidade da documentação fiscal (notas fiscais em especial) apresentada pela Recorrente. Apenas o tratamento fiscal (dedução) foi questionado.

Além disso, **também não fora alvo de questionamento quanto à eventual anormalidade das despesas glosadas, no sentido de serem tais despesas desconectadas das atividades desempenhadas pela Recorrente**. A essência das despesas incorridas não foi questionada, mas sim a forma, que se deu através das entidades CEOP e CCBO, conforme será detalhado mais adiante.

Por fim, **também não foi objeto de questionamento, o valor das despesas, ou seja, os valores cobrados pela CEOP e CCBO da ora Recorrente**. Não há aqui qualquer questionamento relacionado à eventual DDL, por exemplo, ou mesmo, algum comparativo com serviços similares e respectivos preços praticados no mercado que fossem distantes daqueles praticados pela CEOP e CCBO e pagos pela Recorrente.

Cabe aqui destacar fato observado da leitura do TVF e confirmado pela própria DRJ no sentido de que não há indicação da Fiscalização de que a Recorrente tenha praticado atos simulados ou fraudulentos em relação às despesas glosadas.

Da dedutibilidade das despesas incorridas pela Recorrente

Considerando que a presente discussão se refere à dedutibilidade de despesas incorridas pela contribuinte, é de suma importância lembrarmos, logo de início, a regra principal e geral relacionada à dedução de despesas da pessoa jurídica, que é o art. 299 do RIR/99 que assim dispõe:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

É importante adotar o art. 299 do RIR/99 como ponto de partida da análise do presente caso, vez que a autuação fiscal decorre do entendimento da Fiscalização de que as despesas incorridas pela Recorrente não são necessárias e, portanto, não podem ser deduzidas.

O Parecer Normativo-CST nº 32/81 traz também importante contribuição para a análise do presente caso, ao definir que um gasto será necessário "quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos".

No tocante à normalidade, o mencionado Parecer Normativo esclarece que despesa normal é "aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária".

Ainda em relação à normalidade, temos os aspectos qualitativo e quantitativo a analisar.

Do ponto de vista qualitativo, a despesa normal é aquela que tem incontestável relação com as atividades da empresa.

Do ponto de vista quantitativo, a normalidade se refere à razoabilidade do valor da despesa em às condições de mercado em determinado local e período (época).

Diante dessas definições, resta claro mais uma vez que não se encontra em discussão a normalidade da despesa (nem tampouco sua comprovação), mas sua necessidade.

Este é o cerne da questão: a necessidade das despesas incorridas pela Recorrente em sua forma e essência, vez que a respectiva comprovação (notas fiscais, registros contábeis, efetiva prestação dos serviços) e normalidade em relação às atividades da Recorrente não foram contestadas.

Da Forma da Despesa

A ora Recorrente é um S.A. de capital fechado constituída em julho de 1999 sob a forma de Sociedade de Propósito Específico e na execução de propósito participou do Edital de Licitação DER n. 20/CIC/98 e, posteriormente, celebrou com o DER/SP o Contrato de Concessão n. 010/CR/2000.

Conforme documento de fls. 3318, o Edital de Licitação n. 20/CIC/98 se referiu a Licitação na modalidade "Concorrência Internacional" que teve como objeto "selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração, apresentada por empresa ou consórcio de empresas, que se encarregará da exploração, mediante concessão, do LOTE 20 - MALHA RODOVIÁRIA ESTADUAL DE LIGAÇÃO ENTRE TATUÍ, ITAPETININGA, CAPÃO

BONITO, ITAPEVA, ITARARÉ (DIVISA COM O ESTADO DO PARANÁ) E ARAÇOIABA DA SERRA."

No item 2 do mencionado edital, consta previsão de qual fora o objeto da Concessão:

" 2. DO OBJETO DA CONCESSÃO

2.1 A Concessão terá por objeto a exploração do SISTEMA RODOVIÁRIO, compreendendo:

I - execução, gestão e fiscalização dos SERVIÇOS DELEGADOS;

II- apoio na execução dos SERVIÇOS NÃO DELEGADOS;

III- gestão e fiscalização dos SERVIÇOS COMPLEMENTARES."

O edital em questão, por sua complexidade, possuía uma relação de 12 anexos, conforme demonstrado abaixo:

RELAÇÃO DOS ANEXOS

Anexo 01 - REGULAMENTO DA CONCESSÃO

Anexo 02 - SITUAÇÃO ATUAL

Anexo 03 - INDICADORES PARA PRÉ-QUALIFICAÇÃO

Anexo 04 - ESTRUTURA TARIFÁRIA

Anexo 05 - SERVIÇOS CORRESPONDENTES A FUNÇÕES OPERACIONAIS

Anexo 06 - SERVIÇOS CORRESPONDENTES A FUNÇÕES DE CONSERVAÇÃO

Anexo 07 - SERVIÇOS CORRESPONDENTES A FUNÇÕES DE AMPLIAÇÃO

Anexo 08 - DIRETRIZES PARA APRESENTAÇÃO DA METODOLOGIA DE EXECUÇÃO E DA PROPOSTA

Anexo 09 - MODELOS DE CARTAS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Anexo 10 - CONDIÇÕES DE DEVOLUÇÃO

Anexo 11 - TABELA DE MULTAS

Anexo 12 - MINUTA DO CONTRATO DE CONCESSÃO

No capítulo II do Regulamento da Concessão, consta uma discriminação mais detalhada do que são os mencionados serviços delegados, serviços não delegados e serviços complementares. Vejamos alguns exemplos:

Artigo 5º - São **serviços delegados**, de competência específica da concessionária:

- I. **Serviços correspondentes a funções operacionais**, compreendendo especialmente:
 - a. operação de sistema integrado de supervisão e controle de tráfego;
 - b. operação dos postos de pedágio, incluindo a arrecadação da tarifa, o controle do tráfego de veículos e o controle financeiro e contábil dos valores arrecadados;
 - c. operação dos postos fixos e móveis, de pesagem estática e dinâmica de veículos, incluindo a pesagem propriamente dita;
 - d. prestação de apoio aos usuários, incluindo, entre outros, primeiros socorros e atendimento médico a vítimas de acidentes de trânsito, com eventual remoção a hospitais; atendimento mecânico a veículos avariados; guinchamento; desobstrução de pista; operação de serviço de telefonia de emergência e orientação e informação aos usuários;

- II. **Serviços correspondentes a funções de conservação**, compreendendo especialmente:
 - a. conservação de rotina dos elementos que compõem o Sistema Rodoviário incluindo: pavimento, drenagem, túneis, obras de arte especiais, sinalização, dispositivos de segurança rodoviária, revestimento vegetal e demais elementos da faixa de domínio, sistemas de controle e automação, sistemas de telecomunicação, instalações prediais, pátios operacionais e de suporte, sistemas de eletrificação e sistemas de iluminação;
 - b. conservação especial de todos os elementos que compõem o Sistema Rodoviário, relacionados na alínea "a" deste inciso, visando a preservação do empreendimento original, incluindo serviços de recapeamento de pista, recuperação de obras de arte especiais, substituição de sinalização vertical e horizontal, substituição de equipamentos de controle, arrecadação, comunicação e automação, reforma de instalações e outros similares;
 - c. conservação de emergência visando repor, reconstruir ou restaurar, de imediato, às condições normais, trecho de rodovia que tenha sido obstruído, bem como, instalações e equipamentos e demais elementos da rodovia, danificados por qualquer causa:

- III. **Serviços correspondentes a funções de ampliação**, compreendendo especialmente:
 - a. duplicação das rodovias
 - I. SP - 127 de Itapetininga a Capão Bonito;
 - II. SP - 258 de Capão Bonito a Itararé (divisa com o Estado do Paraná);
 - III. SP - 270 de Araçoiaba da Serra a Itapetininga;nos termos e condições a serem estabelecidos no Edital.
 - b. equacionamento de interferências com os sistemas de infra-estrutura e de serviços públicos existentes e futuros, especialmente os sistemas viários, e o estabelecimento de acessos a sistemas de transporte;
 - c. implantação ou adequação aos níveis de serviço ou às normas de segurança, de acessos, intersecções e dispositivos de segurança, durante todo o período da CONCESSÃO;
 - d. implantação de marginais, de pistas reversíveis, de faixas adicionais e de faixas de aceleração e desaceleração, principalmente aquelas necessárias ao atendimento de aumento de demanda ou de necessidade de controle de tráfego;
 - e. implantação e readaptação de praças de pedágio e pesagem;
 - f. implantação e readaptação de instalações de uso nas atividades de fiscalização e policiamento de trânsito e transporte;
 - g. implantação e readaptação de instalações e equipamentos de uso nas atividades de operação de sistema integrado de supervisão e controle de tráfego;
 - h. implantação de sistema de pedágio eletrônico;
 - i. implantação de sistema de controle de peso para veículos de carga, incluindo pesagem dinâmica e balanças móveis;

 - j. implantação de sistema de comunicação e de chamada para usuários;
 - l. implantação de dispositivos de segurança; e

Artigo 6º - São **serviços não delegados**, aqueles de competência exclusiva do Poder Público, não compreendidos no objeto da concessão, tais como:

- I. Policiamento ostensivo de trânsito, preventivo e repressivo;
- II. Fiscalização e autuação de infrações relativas a:
 - a. veículo;
 - b. documentação;
 - c. motorista;
 - d. regras de circulação, estacionamento e parada;
 - e. excesso de peso.
- III. Emissão de outorgas, nos termos da lei, referentes a:
 - a. serviços de transporte coletivo de caráter rodoviário, internacional, interestadual e intermunicipal;
 - b. serviços de transporte coletivo de caráter urbano, intermunicipal, suburbano, metropolitano ou municipal;
 - c. serviços de transporte de trabalhador rural ou de pessoas em veículo de carga;
 - d. realização de eventos na rodovia;
 - e. serviços de transporte de cargas excepcionais e de cargas perigosas.

Parágrafo único - Dependerão de autorização, do Poder Concedente, a pedido da concessionária:

- I. acessos a estabelecimentos comerciais e outros;
- II. ocupação da faixa de domínio;
- III. a publicidade em geral, permitida em lei.

Artigo 7º - São **serviços complementares** aqueles considerados como convenientes, mas não essenciais, para manter serviço adequado em todo o Sistema Rodoviário, a serem prestados por terceiros, que não a concessionária, com aprovação prévia do Poder Concedente, compreendendo, entre outros:

- I. abastecimento e reparos de veículos;
- II. alimentação e hospedagem para usuários; e
- III. provisão de áreas de lazer e repouso para usuários.

Artigo 8º - Para execução dos **serviços delegados**, especialmente no que se refere à operação de sistema integrado de supervisão e controle de tráfego, arrecadação e controle do pedágio, sistema de controle de pesagem de veículos e sistemas de comunicação, a concessionária deverá implantar sistemas tecnologicamente atualizados, que permitam integral automatização e maior segurança das operações.

Parágrafo único - Os sistemas de controle e automação a que se refere este artigo deverão permitir integral aplicação nos serviços não delegados, especialmente no que se refere à fiscalização de trânsito.

Dada a multiplicidade e complexidade de obrigações a serem cumpridas no âmbito do Contrato de Concessão, a Recorrente passou a contratar os serviços da CEOP - Consórcio de Engenharia do Oeste Paulista para prestar os serviços de operação, manutenção e conservação da rodovia (fls. 6.202/6.273).

Contratou também a Recorrente os serviços da CCBO - Consórcio Construtor Botucatu para execução de obras de ampliação e conservação especial.

Tais contratações se deram com estrita observância da Cláusula 20.6 do Edital de Licitação e da Cláusula 36 do Contrato de Concessão que assim dispõem:

" 20.6. Sem prejuízo de suas responsabilidades a CONCESSIONÁRIA deverá executar, por sua conta e risco, os serviços correspondentes às funções de CONSERVAÇÃO ESPECIAL e de AMPLIAÇÃO acompanhados das condições básicas das respectivas contratações, tais como o seu escopo, responsabilidades, garantias, forma de remuneração e prazos.

20.6.1. O CONCESSIONÁRIO deverá comunicar ao CONTRATANTE a contratação de empresas para a execução dos serviços de CONSERVAÇÃO ESPECIAL e da AMPLIAÇÃO, acompanhados das condições básicas das respectivas contratações, tais como o seu escopo, responsabilidades, garantias, forma de remuneração e prazos."

" 36.1. A CONCESSIONÁRIA ficará sub-rogada a partir da Transferência de Controle, em todos os direitos e obrigações do

CONTRATANTE no que se refere aos contratos para a prestação de SERVIÇOS DELEGADOS constantes do Anexo 02 do EDITAL - SITUAÇÃO ATUAL.

36.1.1. Se, eventualmente, a CONCESSIONÁRIA não chegar a acordo com a(s) empresa(s) prestadora(s) de serviço, referidos no item 36.1, poderá contratar terceiros(s) para a sua execução, sem prejuízo de sua obrigação de pagar ao CONTRATANTE o montante previsto nas PROJEÇÕES FINANCEIRAS relativamente às dívidas do CONTRATANTE, referentes aos contratos especificados no Anexo 02 do EDITAL - SITUAÇÃO ATUAL."

Cabe ressaltar, a própria Lei n. 8.987/95 prevê em seu art. 25, § 1º, tal possibilidade de contratação de terceiros para execução de partes dos serviços relacionados à concessão:

" Art. 25. Incumbe à concessionária a execução do serviço concedido, cabendo-lhe responder por todos os prejuízos causados ao poder concedente, aos usuários ou a terceiros, sem que a fiscalização exercida pelo órgão competente exclua ou atenuie essa responsabilidade.

§ 1o Sem prejuízo da responsabilidade a que se refere este artigo, a concessionária poderá contratar com terceiros o desenvolvimento de atividades inerentes, acessórias ou complementares ao serviço concedido, bem como a implementação de projetos associados."

Vemos aqui que o art. 25 da Lei 8.987/95, em seu parágrafo 1º, prevê a hipótese em que a concessionária celebra contrato particular (privado) com terceiros no qual transfere parte dos serviços objeto da concessão.

Neste caso, a Recorrente no papel de Concessionária, não precisa da autorização do Poder Público para fazer tais contratações, bastando informar tal fato e, logicamente, responder pelo efetivo cumprimento dos termos do contrato de Concessão.

Neste tipo de contratação, o terceiro contratado (que no caso são a CEOP e a CCBO) não se sub-roga nos direitos e obrigações que pertencem ao Concessionário, pois, conforme o § 2º do mesmo artigo "*Os contratos celebrados entre a concessionária e os terceiros a que se refere o parágrafo anterior reger-se-ão pelo direito privado, não se estabelecendo qualquer relação jurídica entre os terceiros e o poder concedente.*"

Trata-se de hipótese distinta da figura da subconcessão prevista no art. 26 da mesma Lei n. 8.987/95, *in verbis*:

Art. 26. É admitida a subconcessão, nos termos previstos no contrato de concessão, desde que expressamente autorizada pelo poder concedente.

§ 1o A outorga de subconcessão será sempre precedida de concorrência.

§ 2º O subconcessionário se sub-rogará todos os direitos e obrigações da subconcedente dentro dos limites da subconcessão.

Feitas tais considerações legais e contratuais, especificamente quanto ao contrato de concessão celebrado pela Recorrente, cabe aqui refletir sobre a real necessidade de contratar serviços de terceiros para desenvolver partes das atividades objeto da concessão e a forma como isso se deu.

Vejam, o objeto da concessão traz uma infinidade de atividades para a Concessionária, que vai desde a sinalização da rodovia, atendimento mecânico aos usuários, atendimento de emergência, pesagem e administração de pedágio e chega até as obras de manutenção, recapeamento e ampliação das rodovias.

Não é razoável imaginar que uma única empresa, isoladamente, possua expertise, mão de obra qualificada, tecnologia e equipamentos suficientes para fazer frente a toda esta gama de atividades.

Não à toa que o próprio edital e modelo de contrato de concessão utilizado (que é praticamente um contrato de adesão, já que parte integrante do edital) previam a formação de consórcios para atendimento ao edital e de contratação de terceiros para execução de parte das atividades, como foi feito pela Recorrente.

Considerar que uma única empresa pudesse fazer um investimento monstruoso de recursos financeiros e humanos que pudesse capacitá-la a desenvolver, isoladamente, todas as atividades objeto de concessão desta magnitude sem, ao menos, ter a certeza de que vencerá a licitação, é ignorar regras básicas de administração financeira e gerenciamento de riscos.

Importante dizer que a iniciativa privada não conta com os infinitos recursos financeiros de que conta o Poder Público ou, pelo menos, como acreditam alguns governantes.

Desta forma, o que existe na prática, e isso não é uma invenção da Recorrente, é a **pulverização do risco e a multiplicação da capacidade de execução da Concessionária**, através da formação de consórcios de empresas que possuem, cada qual, capacidades e especializações distintas que uma vez reunidas se potencializam e acabam por culminar na redução de custos.

Esta é a conhecida hipótese em que o resultado da união de todos os componentes (empresas) é maior e melhor em comparação com o somatório de cada um, isoladamente. O nome disso é sinergia.

Assim, resta claro que a união de empresas em consórcio, invariavelmente, traz vantagens não só aos concorrentes, mas também para a administração. Isso porque com a viabilidade de formação de consórcios os concorrentes unem-se, somando qualidades técnicas e econômicas que, sozinhos, não teriam condições de sustentar, o que seria impeditivo da participação na licitação.

Desta forma, com a formação do consórcio as empresas ganham força e conseguem atender aos termos editalícios, ampliando a oferta de participantes elegíveis para executar o objeto da licitação e, por via indireta, aumentando a competitividade.

No caso em tela, a Recorrente é formada por diversas empresas em consórcio. Na época, o consórcio era formado por empresas (construtoras) de pequeno e médio porte que, isoladamente, não seriam capazes de preencher todas os requisitos para vencer e cumprir as regras da licitação, seja por insuficiência de recursos financeiros (caixa para investimento), humanos (técnicos especializados em cada etapa ou parte do objeto de concessão), materiais (no sentido de maquinários específicos) ou tecnológicos.

Não se trata aqui de mera presunção ou opinião deste julgador, mas sim da constatação de fatos, baseados não somente na realidade da dinâmica dos negócios, mas também no contexto jurídico, regulatório e contratual que cerca as licitações como a que fora vencida pela Recorrente.

No contexto de capacidade técnica, por exemplo, é importante mencionar que a Lei n. 6.496/77 que em seu art. 1º prevê o seguinte:

Art 1º - Todo contrato, escrito ou verbal, para a execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes à Engenharia, à Arquitetura e à Agronomia fica sujeito à "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART).

Art 2º - A ART define para os efeitos legais os responsáveis técnicos pelo empreendimento de engenharia, arquitetura e agronomia.

A Resolução 336/89 do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, por sua vez, prevê que a responsabilidade técnica é do profissional, não havendo possibilidade, em hipótese alguma, que a responsabilidade seja assumida por pessoa jurídica.

Assim, no contexto de uma licitação ou mesmo na contratação privada de obras de alto complexidade, a capacidade técnica da pessoa jurídica será medida através do somatório da capacidade técnica de seu corpo de profissionais.

Num consórcio, naturalmente, tal capacidade técnica é potencializada e pode ser um componente diferencial para vencer uma licitação.

Até aqui, portanto, o presente voto traz elementos que justificam a formação do Consórcio, ora Recorrente, para participar da licitação, vencer e cumprir com as conseqüentes obrigações contratuais.

Contudo, a acusação fiscal não contesta a formação do Consórcio na forma da ora Recorrente, mas sim, a utilização de outras empresas, também formadas em consórcio, para desempenhar parte do objeto do contrato de concessão.

Aliás, o auditor fiscal utiliza o próprio racional de que a Recorrente é formada por um consórcio de diversas empresas para alegar que o conjunto de empresas que compõem a Recorrente formam um arcabouço de recursos financeiros, humanos, técnicos, materiais e tecnológicos que dispensariam a contratação de terceiros para o desempenho das atividades.

Aqui, há por parte da Fiscalização, uma confusão entre a figura da Recorrente e a figura das empresas que a compõem.

O consórcio é formado pela reunião dos recursos aportados pelas participantes, mas não se confunde com as participantes em si.

Cada uma das participantes da Recorrente, não obstante atuarem juntas no âmbito do Contrato de Concessão 010, possuem cada qual, outros negócios, operações, obras e atividades a cumprir.

Em outras palavras, as participantes do Consórcio que forma a Recorrente, não transferiram, necessariamente, a integralidade de seus recursos para a Recorrente.

O consórcio é formado pelos recursos que cada qual se prontificou a aportar no momento da formalização do contrato de Consórcio que culminou na constituição da Recorrente que, vale lembrar, é uma SPE, ou seja, foi formada com o propósito específico de atender o edital e contrato de concessão mencionado nestes autos.

Todavia, essas mesmas empresas podem se reunir em diferentes consórcios para atender outras licitações e mais, tais empresas que atuam em consórcio no caso em tela, podem ser, inclusive, concorrentes em outras licitações.

Daí a necessidade de constituição de outros consórcios, como são a CEOP e a CCBO, que podem contar com participantes em comum com a Recorrente, como é o caso em tela, mas também contar com outros participantes, como também é o caso em tela.

Neste ponto, aproveito um trecho do parecer do escritório **Consultoria Tendências** juntado aos autos pela Recorrente:

" Desta forma, dois objetivos aparentemente divergentes se impõem para cada sócia da concessionária de serviços públicos, sem prejuízo de outros:

- i. Partilhar sua expertise e estrutura com a concessionária; e*
- ii. Não perder sua autonomia sobre tais recursos.*

Uma solução bastante eficiente para equacionar esses dois pontos é, posterior à constituição da nova entidade, a criação de (...) consórcios que prestarão os serviços necessários à concessionária. Tais consórcios, em decorrência de seu arcabouço organizacional, permitem que a concessionária utilize estruturas pré-existentes dos seus sócios (ou de terceiros), sem implicar a transferência destes ativos.

(...)

Ou seja, a prestação de serviços à concessionária através de consórcio formado por suas acionistas permite que cada sócia contribua com a prestação do serviço público de acordo com suas vantagens comparativas, mas sem que esta tenha que compartilhar tais vantagens com suas sócias no consórcio."

Por óbvio, as empresas que formam um consórcio têm por objetivo trabalharem em conjunto num determinado projeto sem, contudo, entregarem a seus potenciais concorrentes no futuro, seus diferenciais competitivos, baseados não só no conhecimento, mas no currículo técnico de seus profissionais.

Assim, parece-me claro que o auditor fiscal confundiu por completo a figura do Consórcio e de seus sócios em flagrante ofensa ao Princípio da Entidade.

O fato de um centro comercial ter como sócios um grupo de médicos não significa que a pessoa jurídica esteja apta a prestar serviços médicos.

Assim, uma vez que: i-) as despesas incorridas pela Recorrente foram devidamente comprovadas por notas fiscais; ii-) a efetiva prestação dos serviços não foi contestada pelo fisco e iii-) a usualidade das despesas em razão da atividade da Recorrente não foi atacada pelo Fisco, restou apenas avaliar se a forma como tais despesas foram incorridas (através da contratação de outras empresas - Consórcios) é válida.

Veja, o título deste tópico do voto "Da forma da Despesa" não é desmotivada, pois, ressalto novamente, **a essência das despesas incorridas não foi contestada pelo Fisco, apenas sua forma.**

Assim, dadas as motivações negociais, contratuais e mesmo legais acima expostas, não enxergo qualquer vício, ilicitude ou evidências de simulação que possa prejudicar a dedução das despesas incorridas pela Recorrente junto à CEOP e à CCBO.

Do verdadeiro inconformismo da Fiscalização e do erro na definição do sujeito passivo e da infração

Conforme leitura da TVF, a fiscalização tomou como ponto de partida o estranhamento do Auditor Fiscal com o fato da ora Recorrente ter uma lucratividade muito abaixo da média, se comparada com outras empresas concessionárias de serviço público de exploração de rodovias.

De fato, conforme quadro apresentado pela Fiscalização em TVF, a Recorrente tem um desempenho pífio se comparada com outras concessionárias.

Contudo, o ponto que aqui destaco é: esta comparação possui um racional razoável?

Vejam, a exploração de rodovias é uma atividade que demanda vultosos recursos financeiros, cujo planejamento "*business case*" alcança longos períodos, que podem chegar a 20 ou 30 anos.

Neste período, podem ocorrer interferências diversas que vão afetar diretamente o resultado da Concessionária no projeto: i-) baixa atividade econômica no País com conseqüente baixa utilização da rodovia; ii-) intercorrências naturais como chuvas, que podem demandar gastos maiores com manutenção e iii-) abertura de indústrias nos arredores de forma a aumentar o fluxo de veículos na rodovia.

Além disso, sendo um investimento de longo prazo, a análise da lucratividade da concessionária deve levar em consideração a fase de maturação do projeto, pois, naturalmente, o retorno sobre o investimento tende a ser muito menor (ou inexistente) nos primeiros anos de concessão quando são necessários maiores investimentos em melhorias e criação de infraestrutura e passam a ser maiores a partir do momento em que as receitas passam a aumentar ao passo que as despesas e demanda de investimentos diminuem.

A comparação efetuada pelo Sr. Fiscal, levou em consideração um foto estática de um determinado período, de concessionárias distintas em concessões que se encontram em graus de maturação muito distintos.

Assim, tal comparação pobre em variáveis, levou a fiscalização a "desconfiar" que a Recorrente estivesse criando despesas desnecessárias.

Contudo, conforme estudo trazido pelo escritório Consultoria Tendências, tal diferença de performance entre a Recorrente e outras concessionárias tende a desaparecer, conforme se considere um período maior de tempo no qual a concessão atinja um maior grau de maturação. Este estudo foi juntado aos autos.

Além disso, e este me parece ser um ponto central da autuação, **o grande inconformismo da Fiscalização e, me parece, dos julgadores da DRJ, reside no fato de que parcela dos sócios destes consórcios (CEOP e CCBO) estariam sujeitas ao Lucro Presumido** e que, portanto, o pagamento dos serviços a tais consórcios teria sido simulados através de planejamento tributário perverso que visou, somente, reduzir de forma indevida a tributação dos consorciados.

Ora, primeiramente, pensar desta forma seria ignorar todas as evidências econômicas, negociais, regulatórias e legais acima mencionados, que demonstram haver não somente um mas diversos propósitos negociais que não o ganho tributários.

Contudo, tão importante quanto todo o acima exposto, é avaliar que o racional utilizado pelo Sr. Fiscal deveria tê-lo levado à conclusão de que a formação de tais consórcios havia sido perfectibilizada de forma simulada e que, portanto, o objetivo alcançado, qual seja, a menor tributação através do Lucro Presumido deveria ser desconsiderado e os tributos daí decorrente serem cobrados.

Em outras palavras: se o ganho fiscal (indevido, inválido ou ilegal) se deu através da tributação da receita recebidas pelos sócios dos Consórcios CEOP e CCBO pela sistemática do Lucro Presumido, deveria a fiscalização "desconstruir" este planejamento e cobrar os tributos devidos daqueles que recolheram imposto a menor.

Vejam, o fiscal não atacou a necessidade das despesas incorridas, a efetiva realização dos serviços ou os preços praticados (estes, inclusive, atestados por pareceres do escritório Consultoria Tendências, BDO e KPMG), mas sim o fato de terem sido pagos a consórcios cujos sócios eram tributados pelo Lucro Presumido.

Assim, se o problema é a tributação pelo Lucro Presumido e não a necessidade das despesas, por que o Fisco glosou as despesas da Recorrente? Em tese, segundo o racional adotado pelo Fiscal no TVF, que deixou de recolher tributos forma os sócios da CEOP e CCBO.

Mais uma pergunta: se todos os envolvidos tivessem apurado seu IRPJ pela sistemática do Lucro Real, teria o fiscal lavrado o Auto de Infração?

A provável resposta é não. ou, ao menos, o TVF deveria ser alterado substancialmente, pois, baseada no racional de planejamento tributário perpetrado através de prática de simulação que visou transferir resultado para empresas optantes pelo Lucro Presumido.

Me parece claro que eventual vício na tributação de uma receita em uma pessoa jurídica não pode, de forma alguma, impactar na dedutibilidade da despesa em pessoa jurídica distinta.

Assim, concluo que diante dos fundamentos utilizados pelo Sr, Fiscal, houve claro erro na tipificação da infração e na determinação do sujeito passivo do lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para no MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO e CONHEÇO do RECURSO DE OFÍCIO para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator