



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

Processo nº 11080.721672/2013-59
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.382 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 02 de fevereiro de 2016
Assunto IRPJ
Recorrente TONIOLO BUSNELLO S.A. TÚNEIS, TERRAPLANAGENS E PAVIMENTAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)
Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)
Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio e Aurora Tomazini Carvalho.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra a decisão de piso, fls. 1721-1739:

Trata o presente processo de exigências de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2008 a 2010, conforme autos de infração, anexos e relatório da ação fiscal de fls. 1503-1561.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.042/2002 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 1

1/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ANTONIO BEZERRA

NETO

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As irregularidades fiscais descritas são as seguintes:

1. Adições não computadas na apuração do lucro real. Excesso de juros sobre capital próprio

Fato gerador 31/12/2009. Valor de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio.

Enquadramento legal IRPJ: arts. 176 e 177 da Lei nº 6.404/76; arts. 3º e 9º da Lei nº 9.249/95; e arts. 247, 249, inciso I, e 347, do RIR/99.

2. Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do lucro real

Fatos geradores: anos-calendário de 2008 e 2009.

Enquadramento legal IRPJ: art. 179, III, da Lei 6.404/1976; art. 7º do Decreto-lei 2.303/86; art. 3º do Decreto-lei 2.308/86; IN SRF 179/1987; art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247 e 250 do RIR/99; arts. 1 a 3 da IN SRF 31/2001 e arts. 991 a 996 da Lei 10.406/02.

3. Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral

Compensação de prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo.

Fato gerador: 31/12/2010.

Enquadramento legal IRPJ: art. 64, §§ 1º a 3º do Decreto-Lei nº 1598/77; IN SRF nº 28, de 13/06/1978; art. 6º e parágrafo único, da Lei nº 9.249/95; art. 3º da Lei nº 9.249/95; e arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99.

Valores lançados:

a) IRPJ – lucro real – R\$ 5.573.776,39 (fl. 1504).

b) CSLL – R\$ 2.028.619,18 (fl. 1520).

Os enquadramentos legais referentes ao lançamento da CSLL (que decorre das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ) estão às fls. 1521 e 1522.

Aos valores acima estão acrescidos os juros de mora e a multa da ofício com o percentual de 75%, conforme “Demonstrativos de Multa e Juros de Mora” – fls. 1517 e 1530, onde constam os respectivos enquadramentos legais.

O total do crédito tributário lançado é de R\$ 15.439.747,87 (fl. 1503).

Do relatório fiscal

Destacam-se as seguintes informações que constam no relatório fiscal, conforme itens/títulos descritos:

3.1.1 Do consórcio Nova Via e da constituição da SCP

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 1

1/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ANTONIO BEZERRA

NETO

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O contribuinte, no período examinado, era participante do Consórcio Nova Via, que foi constituído para participar em licitação promovida pela Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S/A (TRENSURB), visando a realização do empreendimento "Execução das Obras Cíveis e Fornecimento de Sistemas da Extensão Norte da Linha 1 – Trecho São Leopoldo à Novo Hamburgo".

*Em 10/08/09, o fiscalizado lavrou "Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação SCP" (SCP TBSA-Pedrasul – fls. 231/237) em conjunto com a empresa Pedrasul Construtora S/A., tendo por objeto a execução de sua parte no contrato de empreitada referente à extensão na linha de trens urbanos acima descrita. **Sócio ostensivo:** o impugnante. Sócio Participante: Pedrasul Construtora S/A. Percentuais ponderados da participação na SCP – 53,37% e 46,63%, respectivamente (item 6 do contrato).*

3.1.2 Da legislação aplicável às sociedades em conta de participação

Nesse item estão descritos os atos legais aplicáveis a esse tipo de sociedade, inclusive os tributários.

3.1.3 Dos registros contábeis da SCP TBSA-Pedrasul

O contribuinte criou, no ano-calendário de 2009, o centro de custo nº 07080708.4001 para fins de controlar e individualizar os lançamentos nas contas de sua escrituração que estariam correlacionados com as atividades do Consórcio Nova Via. Disse o contribuinte que "o centro de custo 0708 representa a participação da TBSA no Consórcio Nova Via, absorvendo a movimentação mensal do balancete do consórcio no respectivo percentual de participação por obra/segmento Obras Civis 26,44% e Sistemas 33,33%" (fl. 358).

O fiscalizado procurou vincular os resultados da SCP TBSA - Pedrasul a tal centro de custos, por meio da apresentação de demonstrativos de cálculo e balancetes do referido (fls. 270/351), dada a inexistência de escrituração em livro separado da movimentação contábil da SCP.

Nos balancetes e demonstrativos de saldos do centro de custo 07080708.4001 não há, porém, menção de espécie alguma a sociedades em conta de participação (fls. 299/350).

O contribuinte afirmou que, de setembro de 2009 a dezembro de 2011, a TBSA repassou R\$ 55.235.898,16 a Pedrasul referente a sua participação na SCP TBSA-Pedrasul e recebeu R\$ 34.776.988,06 da Pedrasul referente a sua participação nos aportes da TBSA ao Consórcio Nova Via. Não há menção à existência de qualquer transação entre as partes constituintes da SCP anteriores a setembro de 2009.

Pelo exame da contabilidade da Toniolo Busnello S/A, foi aferido que não há qualquer lançamento anterior a setembro de 2009 que possua menção ou histórico tal que possa associá-lo à SCP TBSAPedrasul.

Em 2008 não existe conta atinente à Pedrasul Construtora S/A., no plano de contas do fiscalizado, o que atesta que até o fim desse ano-calendário não haviam ocorrido aportes de recursos ou repasses de

resultados, ou quaisquer operações relativas à SCP (fls. 628/657). A conta nº 1.1.02.404 aparece nesse plano apenas no ano-calendário de 2009, sendo o primeiro lançamento nela registrado o débito, no valor de R\$ 3.000.000,00, com o correspondente crédito na conta nº 1.1.1.02.041 (Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A), em setembro de 2009, relatando o respectivo histórico tratar-se de "REF. APOORTE P/CONSÓRCIO NOVA VIA PEDRASUL /SULTEPA" (fls. 659/694).

3.1.4 Ano-calendário de 2008. Da apuração do lucro da SCP TBSA-Pedrasul

Na DIPJ 2009, na linha 44 da Ficha 09 A, consta a exclusão de R\$ 3.984.381,27. Intimado a esclarecer o valor deduzido, inicialmente, o contribuinte informou que decorria de resultado da equivalência patrimonial de suas participações societárias.

Posteriormente, mudou a versão dos fatos informando (fls. 545/550):

Na DIPJ2009, ano calendário 2008, apresentamos na linha 37 [sic - na verdade, linha 44 a Ficha 09A] o montante de R\$ 3.984.381,27, no qual incluímos a participação do resultado da SCP TBSAA-Pedrasul, no valor de R\$ 2.228.542,44, conforme instrução do próprio programa DIPJ da RFB, além dos valores lançados a título de resultado positivo de equivalência patrimonial.

De acordo com demonstrativos e balancetes (fls. 270/278) o resultado de R\$ 2.228.542,44 decorre dos seguintes valores:

	4º trim/2008
Receitas	2.633.692,70
Deduções receita	52.673,85
(Desp. C/ impost s/ receita)	
Custos operacionais	352.434,86
Lucro Bruto	2.228.583,99
Outras desp. Operacionais	41,55
Resultado antes IRPJ e CSLL	2.228.542,44

Ocorre que a sociedade começou a existir de fato e de direito a partir de setembro de 2009. Reitera que não há registros contábeis de espécie alguma, seja do sócio ostensivo ou do oculto, **pretéritos a setembro de 2009** – muito menos no ano-calendário de 2008 que possam ser associados à SCP TBSA-Pedrasul.

De outra parte, os próprios sócios admitem que os aportes de recursos para investimento, por parte do sócio oculto, e o recebimento de resultados, em benefício deste, só passaram a ocorrer a partir daquele período de 2009, o que está em consonância com os documentos bancários apresentados (fls. 419/483).

Além da falta desses registros contábeis, está evidenciado que a data de constituição da SCP ocorreu somente em 10/08/2009. Os efeitos do contrato firmado aplicam-se somente às partes signatárias, porém nunca oponíveis perante o fisco. Está citado o art. 123 do CTN. Acrescenta que não é por acaso que o IRPJ referente ao 4º trim/2008 foi pago em 30/10/2009 (fls. 886/874).

Conclui o autuante:

Por conseguinte, cabe glosar parcialmente as exclusões realizadas na apuração do lucro real do ano-calendário 2008, a título de "Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados p/PL" amparadas pelos alegados resultados positivos da SCP TBSA-Pedrasul no 4º trimestre de 2008, em um total de R\$ 2.228.542,44, dada a inexistência de fato e de direito da referida na época do fatos geradores examinados. Os valores em questão - receitas, custos e despesas - são pertinentes a operações levadas a efeito tão somente pelo próprio fiscalizado, devendo ser tributados pelo regime do lucro real na Toniolo Busnello S/A.

3.1.5 Do ano-calendário de 2009

3.1.5.1 – Dos resultados positivos em participações e em SCP

De acordo com a linha 42 da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real – PJ dessa declaração, a impugnante excluiu o valor de R\$ 27.068.968,39 em virtude de "Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/ PL" (fls. 1241/1327). No entanto, pela análise do LALUR, o valor de R\$ 22.527.122,09 está associado a "resultados positivos em participações societárias e em SCP".

Conforme os balancetes do centro de custo 07080708.4001, com o balanço patrimonial e demonstração de resultado da SCP e com os demonstrativos de cálculo do lucro presumido desta entregues pelo contribuinte (fls. 284/351), tal resultado teria sido obtido pela SCP TBSA-Pedrasul no ano em evidência, conforme demonstrativo de fl. 1548:

OPERAÇÕES DA SCP TBSA – Pedrasul – 2009					
	1º trim/09	2º trim/09	3º trim/09	4º trim/2009	Total
Receitas	1.426.547,27	6.515.198,77	18.127.758,33	22.057.164,35	48.126.668,72
Deduções receita	39.206,45	468.587,01	1.062.813,76	741.440,92	2.312.048,14
(desp c/ impost s/receita)					
Custos operacionais	906.146,43	2.597.551,62	7.204.774,57	12.575.819,65	23.284.292,27
Lucro Bruto	481.194,39	3.449.060,14	9.860.170,00	8.739.903,78	22.530.328,31
Outras desp. Operacionais	141,49	616,86	1.005,01	1.442,86	3.206,22
	Valores glosados integralmente		Glosa parcial		
Resultado antes IRPJ e CSLL	481.052,90	3.448.443,28	9.859.164,99	8.738.460,92	22.527.122,09

Foram glosados os valores relativos ao 1º e 2º trimestres/2009, R\$ 481.052,90 e R\$ 3.448.443,28, respectivamente, tendo em vista a inexistência material e jurídica da SCP. Os valores, segundo o autuante, são pertinentes às operações do autuado, sendo tributados pelo regime do lucro real.

Com referência ao 3º trimestre/2009, diz o autuante:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 1

1/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ANTONIO BEZERRA

NETO

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que diz respeito ao 3º trimestre de 2009, tem-se no seu primeiro mês, jul/09, a completa ausência de qualquer evidência da existência da SCP TBSA-Pedrasul, na linha do já constatado para os dois trimestres precedentes desse ano, e no 4º trimestre de 2008. Para ago/09, o único indício que se tem da existência da SCP é seu documento de constituição, já mencionado e datado do dia 10 desse mês (fls. 231/237), o que é por si só uma prova totalmente insuficiente para tal fim, ainda que válida.

[...] a existência de fato e de direito só resta hábil e idôneamente comprovada a partir de setembro de 2009, quando, além do documento de constituição da SCP TBSA-Pedrasul, têm-se registros contábeis e bancários de suas atividades.

Assim, os resultados referentes a julho e agosto/2009 foram glosados, conforme o seguinte demonstrativo (fl. 1549):

OPERAÇÕES DA SCP TBSA – Pedrasul – 3º TRIMESTRE DE 2009			
	Jul/09	Ago/09	Set/09
Receitas	10.521.331,88	3.229.717,76	4.376.708,69
Deduções receita	657.378,40	172.136,34	233.299,02
(Desp. C/ impost s/ receita)			
Custos operacionais	3.757.351,13	1.936.569,71	1.510.853,73
Lucro Bruto	6.106.602,35	1.121.011,71	2.632.555,94
Outras desp. Operacionais	627,42	203,9	173,69
	Valor glosado	Valor glosado	
Resultado antes IRPJ e CSLL	6.105.974,93	1.120.807,81	2.632.382,25

O autuante conclui que, do montante de R\$ 22.527.122,09 excluídos como "Resultados Positivos em Participações Societárias e em SCP", na apuração do lucro real do ano-calendário 2009 foi glosado o valor de R\$ 11.156.278,92, sendo R\$ 481.052,90 relativos ao 1º trimestre, R\$ 3.448.443,28 ao 2º trimestre, e R\$ 7.226.782,74 ao 3º trimestre desse ano, devido ao fato de serem, na verdade, resultados da própria Toniolo Busnello S/A.

3.1.5.2 Das outras exclusões (AC 2009)

No ano-calendário de 2009, conforme informação da linha 69 da Ficha 09 A – Demonstração do Lucro Real – PJ da DIPJ 2010, o contribuinte excluiu R\$ 11.163.404,41 da apuração do lucro real do exercício sob a discriminação "Outras Exclusões" (fls. 1241/1327).

O cotejo dessa informação com o LALUR desse ano revelou que esse valor é oriundo da soma de R\$ 2.412.779,59 devidos a "Diferimento Contratos Empreitadas c/ Soe. Ec. Mista") com R\$ 8.750.624,82 vinculados a "Outras Exclusões Mov. Lucros Acumulados" (fls. 86/119) = total R\$ 11.163.404,41.

Após a apresentação de resposta do contribuinte, evidenciou-se que parte do montante de R\$ 8.750.624,82 refere-se ao mesmo valor contabilizado em 2008, a título de equivalência patrimonial R\$ 2.228.542,44. Essa questão está no item 3.1.4 acima.

Assim, esse valor de R\$ 2.228.542,44 foi glosado na DIPJ do ano-calendário de 2009, por falta de amparo legal.

Também foi verificado que nesse total R\$ 8.750.624,82 consta ainda outra parcela de R\$ 4.950.985,77 contabilizado como "baixa de receita operacional TRENSURB...(fl. 603)". O contribuinte informou que seria de nota fiscal emitida em 2008, que teria sido oferecida à tributação em duplicidade... uma vez pelo consórcio (lucro presumido) e a segunda vez pela LALUR da autuada. Por isso, foi contabilizada na conta "lucros acumulados" para correção.

Diz o autuante:

Não fosse o suficiente, tem-se, no caso, motivo adicional para rejeitar as alegações do contribuinte. Disse o contribuinte que os R\$ 4.950.985,77 foi incluído no resultado da SCP, apurado pelo regime do lucro presumido.

Compulsando os balancetes e demonstrativos por ele trazidos e atinentes ao ano-calendário de 2008 (fls. 270/278), nota-se que não há valor nenhum sequer próximo desses R\$ 4.950.985,77 que tivesse sido vinculado às atividades da SCP e, portanto, e segundo suas conclusões, pudesse ser excluído da apuração do lucro real, seja no ano-calendário 2008, seja, como ocorreu, no ano-calendário 2009, a título de ajuste de exercícios anteriores realizado na conta Lucros/Prejuízos Acumulados.

De fato, o próprio contribuinte trouxe nos demonstrativos e balancetes mencionados a referência de que a receita operacional da SCP no 4º trimestre de 2008, "tributada" pelo regime do lucro presumido, teria sido de apenas R\$ 2.633.692,70 (fls. 270/278), o qual, por lógica matemática e incontroversa, não poderia conter o valor de R\$ 4.950.985,77 da nota fiscal que teria originado a exclusão ora examinada. Portanto, resta afastar também essa exclusão da apuração do lucro real do ano-calendário 2009.

Em resumo, o contribuinte também excluiu indevidamente, ao final do ano-calendário 2009, um total de R\$ 7.179.528,21 (R\$ 2.228.542,44 + R\$ 4.950.985,77) na apuração do lucro real.

3.2 Do pagamento de juros sobre o capital próprio em 2009

3.2.1 Da legislação aplicável

Nesse item está descrita a legislação aplicável ao tema em destaque.

3.2.2 Das despesas com juros sobre o capital próprio

No ano-calendário de 2009, conforme a linha 42 da Ficha 06 A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral da DIPJ 2010 (fls. 1241/1327), o contribuinte deduziu do resultado do exercício R\$ 5.097.000,00 a título de "Juros sobre o Capital Próprio".

Após intimação, o fiscalizado esclareceu que os JCP pagos em 31/05/2009 foram calculados com base nas contas do patrimônio

líquido e respectivas mutações, ao longo dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, conforme demonstrativos de fls. 238/253.

Diz o autuante (fl. 1559):

[...]o fiscalizado não respeitou o regime de competência ao deduzir despesas de juros sobre o capital próprio calculadas sobre o patrimônio líquido de outros anos-calendário e não o do próprio ano-calendário de 2009, ano de sua disponibilização (fl. 695).

[...] Portanto, não materializada a opção do contribuinte nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 por esse regime especial de tributação, mediante a contabilização do pagamento ou do crédito dos juros em questão aos sócios da pessoa jurídica, não é possível validar a opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre o capital próprio acima do limite permitido, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor.

Ao final, o autuante descreve que, como o pagamento ou crédito dessas parcelas relativas aos anos-calendário de 2004 a 2006 ocorreu somente no ano-calendário de 2009, houve redução indevida do lucro real deste ano.

3.3. Do crédito tributário

3.3.1 Da compensação de prejuízos fiscais realizada em 2010

O contribuinte informou em sua DIPJ 2010 (ano-calendário 2009) prejuízo fiscal de R\$ 8.519.841,07 (fls. 1241/1327), o qual embasou posterior compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores no valor de R\$ 5.416.368,74, realizada no ano-calendário 2010 (DIPJ 2011 – fls. 1328/1418), sendo tais informações compatíveis com os respectivos LALUR (fls. 86/119 e 725/796).

Entretanto, o crédito tributário atinente às infrações constatadas e descritas nos itens 3.2 a 3.3 do relatório fiscal absorveu todo o valor de prejuízo fiscal originalmente informado para o ano-calendário 2009. Consequentemente, a compensação no montante de R\$ 5.416.368,74 efetuada no ano-calendário 2010 foi indevida.

Da impugnação

O contribuinte, tempestivamente (despacho de fl. 1716), por meio de suas procuradoras (fl. 1657), impugnou os lançamentos (fls. 1573-1631) e juntou os documentos de fls. 1632-1705.

Alega, em síntese, o seguinte:

I – Do procedimento fiscal

Não se conforma com a autuação porque foi descaracterizada a sociedade em conta de participação (SCP) e aplicado o regime de apuração pelo lucro real sem a observação das prerrogativas a esse título:

a) o diferimento de receita em relação ao custo, previsto no Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 10, parágrafo 1º, consubstanciado no artigo 407 do Decreto nº 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda, bem como previsto na Instrução Normativa SRF nº 21/79, que determinaria a ausência de recolhimento tributário;

b) as retenções de imposto de renda e de contribuição social na fonte pela Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S/A, que foram utilizadas para compensação nos resultados da SCP TBSA-Pedrasul pelo regime de lucro presumido e deixaram de ser deduzidas na apuração pelo regime do lucro real;

c) a dedução dos pagamentos em guia DARF relativos ao terceiro trimestre de 2009, proporcional aos meses de julho e agosto glosados;

d) a não identificação de saldos negativos de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2008, em razão de que o valor autuado foi obtido pela aplicação das alíquotas de IRPJ e CSLL sobre o valor da glosa em 31/12/2008, quando o correto seria efetuar a recomposição do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

II – Da tempestividade

A impugnação é tempestiva, nos termos do art. 15 do Decreto 70.235/72.

III – Dos benefícios sócio-econômicos da obra TRENSURB – expansão até Novo Hamburgo e da participação efetiva da impugnante para esse empreendimento

A fiscalização ao lavrar auto de infração desconsiderou uma SCP existente desde a constituição do Consórcio, demonstrou desconhecimento da legislação societária e a prática de consórcios de engenharia civil de obras públicas.

Um dos motivos que demandam maior irresignação é a inobservância da realidade fática, aliada às normas legais e à jurisprudência que determinam o reconhecimento da legitimidade dos procedimentos adotados pela impugnante, inclusive na condição de sócia da SCP TBSA-Pedrasul, bem como de integrante do Consórcio Nova Via constituído também pelas empresas Norberto Odebrecht, Andrade Gutierrez, e T'Trans, no desenvolvimento da obra da TRENSURB.

IV – Da sociedade em conta de participação, da realidade fática e da ausência de infração

IV.1 Da sociedade em conta de participação (SCP)

No caso dos autos, trata-se de SCP em que a impugnante é sócia ostensiva e a participante é a Pedrasul S/A.

A escrituração das operações da SCP foram feitas nos livros da sócia ostensiva, evidenciados os lançamentos e resultados referentes à SCP em centro de custos específico vinculado ao Consórcio Nova Via.

Nos documentos relacionados com a atividade da SCP, a impugnante, sócia ostensiva, trouxe indicações de modo a permitir identificar sua

vinculação com a referida sociedade, tal como consta dos documentos trazidos no processo, além do contrato da SCP que sofreu modificações em decorrência dos parâmetros ajustados no Consórcio Nova Via, objeto do contrato da SCP TBSA-Pedrasul S/A.

O recolhimento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido da SCP, ocorreu com base no lucro presumido trimestral, de acordo com os termos previstos na IN SRF nº 31/2001.

Os resultados da SCP foram apurados pelo sócio ostensivo (impugnante), que também foi responsável pela declaração de rendimentos e pelo recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela SCP, uma vez que esta não possui CNPJ.

IV.1.1 Do Consórcio Nova Via e das alterações contratuais que influenciaram na Sociedade em Conta de Participação

A impugnante, tanto no período examinado pela autoridade fiscal, como nos dias atuais, integra o Consórcio Nova Via, o qual foi constituído para participação em licitação da TRENSURB – Trens Urbanos de Porto Alegre – RS objetivando a construção do trecho entre São Leopoldo e Novo Hamburgo, em 28/12/2007 (fls. 360/374).

O Consórcio Nova Via venceu licitação para "Execução das Obras Cíveis e Fornecimento de Sistemas de Extensão Norte da Linha 1 Trecho São Leopoldo à Novo Hamburgo".

Em razão da saída da empresa "Bombardier" e da exclusão da "Façon", conforme ata de 30/01/2009 (doc. 06), foram realizados ajustes de responsabilidades e participação no Consórcio, conforme ata de 26/06/2009 (doc 07).

Os fatos relatados culminaram no Primeiro Aditamento ao Contrato de Constituição do Consórcio Nova Via, em outubro de 2009 (fls. 360/374 e doc 08).

Diz a defesa (fls. 1582):

Consequentemente, essas alterações refletiram na relação jurídica e definição de parâmetros em relação à Sociedade em Conta de Participação entre a Impugnante (sócia ostensiva) e a Pedrasul (sócia participante), levando à formalização do contrato pré-existente, em 10/08/2009, com o objetivo de melhor definir as condições entre ambas, de acordo com o documento de fls. 231/237, "Contrato de Constituição em Sociedade em Conta de Participação", cláusula 6, ...

Em 10/8/2009, a impugnante somente formalizou o "Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação" que já mantinha com a Pedrasul Construtora S/A, desde 27 de dezembro de 2007, nos termos do instrumento de fls. 231/237 dos autos.

Desde a constituição do Consórcio Nova Via, a Toniolo Busnello e a Pedrasul já haviam pactuado que a participação no referido consórcio seria feita por meio de uma sociedade em conta de participação, onde consta que a impugnante seria a sócia ostensiva, enquanto que a

Pedrasul Construtora S/A seria a sócia participante, e que a escrituração e registros contábeis seriam efetuados nos livros e documentos contábeis da impugnante (sócia ostensiva).

Reitera que o contrato formalizado em 10 de agosto de 2009 contém cláusula de retroatividade a dezembro de 2007 (fls. 231/237), data em que houve a efetiva constituição do Consórcio Nova Via, bem como o surgimento da SCP. Lembra que a esse tipo de sociedade não estabelecidas formalidades, nos termos do artigo 992 do Código Civil.

O contrato da sociedade em conta de participação, em sua cláusula 3, revela o objeto da referida SPC como sendo a execução do contrato de empreitada número 08.070.037/2007, de 28/12/2007, processo administrativo 1024/2000, concorrência pública nº 4/2001, tendo como contratante a TRENSUB S/A e contratado o Consórcio Nova Via.

IV.1.2 – Da equivocada interpretação à legislação aplicável às sociedades em conta de participação na autuação fiscal

Alega que se a constituição da SCP, nos termos do art. 992 do CC, independe de qualquer formalidade e pode ser provada por todos os meios de direito, revela-se rigorismo da autoridade fiscal utilizar-se do contrato, realizado entre TBSA, sócia ostensiva, e Pedrasul, participante, como forma de definição de parâmetros entre ambas, para buscar afastar ou desconstituir a sociedade.

Em que pese a farta documentação trazida pela impugnante em resposta aos termos de intimação fiscal, que revela a existência da SCP, entre Toniolo Busnello S/A e Pedrasul, desde dezembro de 2007, alega que a escrituração contábil da sócia participante, Pedrasul S/A, consta nos documentos contábeis da sócia ostensiva, TBSA, mais precisamente no centro de custos 07080708.4001 (fls. 270/351).

A opção pelo lucro presumido em relação à SCP é de prerrogativa expressamente prevista na Instrução Normativa nº 31/2001, que autoriza o procedimento utilizado pela impugnante, sócio ostensivo, quando da opção pelo regime de tributação.

IV.1.3 – Dos registros contábeis da SCP na sócia ostensiva

A autoridade fiscal está equivocada ao afirmar, à fl. 9, item 3.1.3, que o centro de custos 07080708.4001 (fls. 270/351) foi criado no ano-calendário de 2009, pois existe desde 2008 (fl. 277) para controlar e individualizar os lançamentos nas contas de sua escrituração relativamente à participação da SCP TBSA-Pedrasul no Consórcio Nova Via.

Corroborar a existência do centro de custos 07080708.4001, em dezembro de 2008, a emissão da fatura nº 6184, em 26/12/2008, pela sócia ostensiva TBSA, correspondente ao primeiro faturamento do Consórcio Nova Via, no montante de R\$ 4.950.985,77 (doc. 10 anexo – fls. 1681/1682).

Ficou estipulado no contrato da SCP entre TBSA e Pedrasul que todas as operações relativamente à participação no Consórcio Nova Via são atinentes à SCP, não sendo necessário fazer menção na contabilidade

que as operações do Consórcio Nova Via referem-se ao objeto da SCP. Esta menção estaria respaldada pelo contrato.

Nos primeiros meses de existência da SCP, a sócia participante Pedrasul, em virtude de dificuldades financeiras não efetuou aportes de capital relativamente a sua participação na SCP, ficando estes ao encargo exclusivo da Toniolo Busnello S/A. Os valores são controlados pela TBSA, conforme demonstrativo de fl. 1592. À fl. 1593 estão os esclarecimentos sobre os valores dessa planilha, estando destacado que o valor de R\$ 55.235.898,16, que o autuante não identificou a origem, refere-se ao valor recebido pela Pedrasul S/A, em decorrência das operações na SCP relativas ao período “de dezembro de 2008 até dezembro 2012”.

Reitera que os aportes da sócia participante, Pedrasul S/A, em favor da TBSA, somente iniciaram-se em setembro de 2009, porém relativos às operações desde o início do Consórcio Nova Via, permitindo o encontro de contas entre as participantes da SCP, conforme demonstrativo citado (fl. 1592).

Ao concluir esse item, a defesa alega:

Sendo assim, inaceitáveis as glosas efetuadas nos anos-calendário de 2008 e 2009 a esse título, eis que indevida a imposição da apuração pelo regime do lucro real na TBSA, relativamente às operações efetuadas pela SCP TBSA-Pedrasul no Consórcio Nova Via.

Como se não bastasse, ainda que por hipótese a impugnante aceitasse a imposição do regime de tributação pelo lucro real, em detrimento da SCP, ainda assim permaneceria inadequado e, portanto, passível, de anulação o auto de infração, visto que a tributação pelo regime do lucro real assiste prerrogativas legais à Impugnante, as quais deixariam de ser verificadas pela autoridade fiscal, gerando um débito irreal, pelas razões a seguir aduzidas.

IV.1.4 – Do ano-calendário 2008

Após verificar os demonstrativos e balancetes da impugnante (fls. 270/278), a autoridade fiscal “afastou o resultado de R\$ 2.228.542,44 para a SCP TBSA Pedrasul”, tendo em vista o errôneo entendimento da “inexistência da SCP em comento previamente a setembro de 2009”.

Em confronto a assertiva de que inexistente a SCP pelo fato de o imposto de renda relativamente ao período do 4º trimestre de 2008 ter sido pago em 30/10/2009, a impugnante reitera o argumento de que a partir de junho de 2009, pela consolidação dos percentuais da SCP, em decorrência dos percentuais fixados no consórcio Nova Via é que foi possível fazer os ajustes quantos aos repasses e aportes e inclusive o recolhimento de tributos.

Ademais, não há norma que impeça o contribuinte de proceder recolhimento de tributos de períodos pretéritos.

Por outro lado, supondo a inexistência da sociedade em conta de participação no ano-calendário de 2008, mantém-se imprópria a autuação, em razão de que pela tributação através do regime do lucro real haveria o fisco observar a legislação em favor do contribuinte, contrapondo-se aos princípios da legalidade e eficiência previstos no artigo 37 da Constituição Federal, sem os quais não se aperfeiçoa o ato administrativo, incorrendo nos equívocos a seguir descritos:

a) IRPJ

No ano-calendário de 2008, o fisco tributou o valor de R\$ 2.228.542,44, que representa o valor excluído na apuração do lucro real referente às operações da SCP, que foi criada em dezembro de 2008. Do IRPJ apurado foi descontado o valor de R\$ 14.447,78, recolhido pelo regime do lucro presumido apurado na SCP.

A autoridade fiscal deveria também ter descontado o valor de

R\$ 32.226,07, referente ao imposto retido na fonte sobre rendimentos recebidos pela TBSA da TRENSURB (doc 11), valor que foi compensado na apuração pelo lucro presumido na SCP, em 2008.

Caso não existisse a SCP em dezembro de 2008 e que o montante de R\$ 2.228.542,44 estivesse adicionado à base de cálculo do IRPJ, não resultaria em valor a recolher pois, conforme demonstrativo de fl. 1597, a impugnante já havia recolhido IRPJ por estimativa a maior que o devido.

Conclui a defesa:

Contudo, este fato não foi observado pela Autoridade Fiscal, que se ausentou de efetuar a recomposição do Lucro Real, limitando-se à aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) de IRPJ e 10% de Adicional de IRPJ sobre o valor da exclusão glosada (R\$ 2.228.542,44 x 25%), resultando no valor autuado indevidamente.

b) CSLL

A base de cálculo também é R\$ 2.228.542,44, que representa o valor excluído relativamente ao lucro das operações da SCP (constituída em dezembro de 2008). Da contribuição apurada, o autuante descontou o valor de R\$ 1.588,88 recolhido pelo regime do lucro presumido na SCP (doc 09).

A autoridade fiscal também deveria ter descontado o valor de R\$ 26.855,00 relativo à contribuição social retida na fonte sobre os rendimentos recebidos pela TBSA da TRENSURB, conforme documento 11 anexo, valor este que foi compensado na apuração pelo lucro presumido na SCP, em dezembro de 2008.

Caso não existisse a SCP em dezembro de 2008 e que o montante de R\$ 2.228.542,44 estivesse adicionado às bases tributáveis da CSLL, não resultaria em valor a recolher, visto que pela análise da DIPJ 2009 – ano-calendário 2008, mesmo que não se considerasse a exclusão do referido valor, a impugnante já havia recolhido CSLL por estimativa, a

maior que o resultado do ano de 2008, conforme demonstrativo de fl. 1598.

Conclui a defesa:

Conforme exposto... ainda que se desconsidere a SCP, não resultaria em contribuição a pagar, ao contrário, a impugnante teria redução do saldo negativo de CSLL resultando em R\$ 49.697,63.

Contudo, este fato não foi observado pela Autoridade Fiscal, que se ausentou de efetuar a recomposição da base de cálculo da CSLL, limitando-se à aplicação da alíquota de 9% sobre o valor da exclusão glosada (R\$ 2.228.542,44 x 9%), resultando no valor autuado indevidamente.

IV.1.5 – Do ano-calendário de 2009

IV.1.5.1 Dos Resultados Positivos em Participação Societária e em SCP

A autoridade fiscal menciona no tópico 3.1.5.1, pela análise da linha 25 da Ficha 07 A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral da DIPJ 2010 (fls. 1241/1327) que do total de R\$ 22.527.122,09 de exclusão efetuada pelo contribuinte no ano-calendário de 2009, a título de "Resultados Positivos em Participação Societária e em SCP", deve ser glosado o montante de R\$ 11.156.278,92, sendo este o resultado da SCP no período de janeiro a agosto de 2009, reiterando o entendimento que neste período a SCP ainda não estaria constituída.

Ocorre que no período de janeiro a agosto de 2009, a autuada apresentou prejuízo fiscal no montante de R\$ 28.573.235,60, conforme consta no LALUR de 31/08/2009, fls. 86/119, ou seja, mesmo que a impugnante não tivesse feito a exclusão do montante glosado pelo fisco de R\$ 11.156.278,92, resultaria em prejuízo fiscal de R\$ 17.416.956,68, em 31/08/2009.

Esses fatos evidenciam que a criação da SCP, cujo resultado foi devidamente tributado, não foi visando à redução de carga tributária e sim, pelos motivos já expostos anteriormente.

IV.1.5.2 Das outras exclusões

A impugnante excluiu R\$ 11.163.404,41 na apuração do lucro real, conforme informação da linha 69, da Ficha 09 A – Demonstração do lucro Real PJ da DIPJ 2010 (fls. 1241/1327) relativo a "Outras Exclusões". Essas exclusões (fls. 86/119) são oriundas de ajustes de lançamentos relativos a exercícios anteriores que já foram encerrados e que são contabilizados no ano corrente, na conta de "Lucros Acumulados", conforme razão (fls. 555/606).

Valores glosados:

a) R\$ 2.228.542,44

Está correta a glosa desse valor. Houve equívoco da impugnante ao efetuar esta exclusão na apuração do ano-calendário de 2009 para

ajuste dos valores de 2008, tendo em vista que não constatou que o valor já havia sido ajustado na própria DIPJ 2009 – ano-calendário de 2008, onde o resultado apurado na SCP Toniolo, Busnello S.A./Pedrasul S.A., no valor de R\$ 2.228.542,44, foi excluído na linha 44 da Ficha 09 A da DIPJ 2009, ano-calendário de 2008.

Salienta a ausência de débito fiscal em decorrência do erro descrito, visto que possui prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no montante integral de R\$ 8.519.841,07.

Ou seja, ainda que se faça a dedução do valor de R\$ 2.228.542,44, restar-lhe-ia ainda R\$ 6.291.298,63 a título de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, os quais poderiam ser aproveitados no ano-calendário de 2010.

b) R\$ 4.950.985,77

Esse valor se refere à nota fiscal nº 6184, emitida em 26/12/2008, contra a Trensurb S.A. (do. 10 anexo – fl. 1682), que foi contabilizada equivocadamente pela impugnante como receita do exercício de 2008, da Toniolo, Busnello S.A., quando deveria ter sido contabilizada como receita do Consórcio Nova Via.

A receita que representa a participação da Toniolo, Busnello S.A. No Consórcio Nova Via é de R\$ 2.633.692,70, conforme demonstrativos de resultado constante das fls. 270/351, a qual foi oferecida à tributação na SCP pelo regime do lucro presumido. Essa informação esclarece porque esse valor está contido no montante glosado indicando a “lógica matemática” que não teria sido compreendida pelo autuante.

Portanto, o lançamento de estorno do valor de R\$ 4.950.985,77 na conta de “Lucros Acumulados”, foi necessário para ajustar o erro de fato ocorrido no exercício de 2008.

A glosa fiscal está apoiada na inadequada conclusão de inexistência da SCP.

Para esclarecer esses fatos diz a defesa:

A receita operacional do Consórcio Nova Via no valor de R\$ 14.854.442,76, conforme a folha 5 do balancete do consórcio (Doc. 12 anexo), contempla o faturamento de R\$ 4.950.985,77 feito pela Toniolo, Busnello S.A., porém o valor contabilizado por esta representa somente a parcela correspondente ao seu percentual de participação no consórcio, que está demonstrado na folha 2 do demonstrativo de rateio (Doc. 13 anexo), onde do valor de R\$ 14.854.442,76 da receita contabilizada no Consórcio, R\$ 2.633.692,70 representa a participação da Toniolo, Busnello S.A.

Ou seja, não podemos confundir o valor faturado pela Toniolo, Busnello S.A., que compõe a receita do Consórcio, com o percentual de receita que é tributado pela Toniolo, Busnello S.A.

A sequência a defesa alega:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 1

1/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ANTONIO BEZERRA

NETO

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

... supondo-se a inexistência da Sociedade em Conta de Participação no ano-calendário de 2009, mantém-se imprópria a autuação, em razão de que pela tributação através do regime do lucro real haveria a ilustre autoridade fiscal de observar a legislação em favor do contribuinte, o que não fez, contrapondo-se aos princípios da legalidade e eficiência previstos no artigo 37 da Constituição Federal, sem os quais não se aperfeiçoa o ato administrativo, incorrendo nos equívocos ...

As incorreções seriam as seguintes:

a) IRPJ

A base de cálculo apurado pelo fisco, no ano-calendário de 2009, é R\$ 14.912.966,06, decorrente das seguintes infrações:

Descrição	Cálculo da RFB	31/03/2009 Exclusões SCP	30/06/2009 Exclusões SCP	30/09/2009 Exclusões SCP	31/12/2009 Juros sobre capital próprio	31/12/2009 Exclusões Lucros Acumulados
Base de Cálculo antes de Ajuste	23.432.807,13	481.052,90	3.448.443,28	7.226.782,74	5.097.000,00	7.179.528,21
Ajuste de Prejuízo Fiscal	8.519.841,07	174.904,11	1.253.805,77	2.627.557,17	1.853.197,94	2.610.376,08
Base de Cálculo após Ajuste	14.912.966,06	306.148,79	2.194.637,51	4.599.225,57	3.243.802,06	4.569.152,13
Imposto de Renda	2.236.944,91	45.922,32	329.195,63	689.883,84	486.570,31	685.372,82
Adicional	1.457.296,61	30.122,18	215.931,84	452.520,85	319.159,83	449.561,90
Imposto de Renda Devido	3.704.241,52	76.044,50	545.127,47	1.142.404,68	805.730,14	1.134.934,72

Diz a defesa:

O valor excluído da base de cálculo do IRPJ relativamente ao resultado das operações da SCP, que está sendo glosado, referente ao período de janeiro a agosto de 2009, no montante de R\$ 11.156.278,92, resultou em imposto a pagar no montante de R\$ 1.763.576,65, que representa a soma dos valores glosados em cada trimestre pela inexistência da SCP.

Ocorre que do montante do débito apontado pela autoridade fiscal no valor de R\$ 1.763.576,65, houve desconto exclusivamente do valor de R\$ 27.242,64, recolhido pelo lucro presumido na SCP, em Guia DARF, relativamente ao 2º trimestre de 2009, conforme (doc. 09 anexo).

Todavia, é importante salientar que o período glosado não compreende somente o resultado da SCP relativo ao 1º e o 2º trimestre, mas também os resultados dos meses de julho e agosto do 3º trimestre de 2009, sobre o quais também houve recolhimento de imposto no valor de R\$ 200.526,84, conforme guia DARF de pagamento (doc. 09), valor este que não foi abatido pela autoridade fiscal, na proporção que deveria ter sido, qual seja:

Descrição	Setembro	Trimestre	Diferença
Receita dos Serviços Prestados	4.376.708,69	18.127.758,33	-13.751.049,64
BASE DE CÁLCULO IMPOSTO DE RENDA	350.136,70	1.450.220,67	-1.100.083,97
BASE DE CÁLCULO DO ADICIONAL DE IR	290.136,70	1.390.220,67	-1.100.083,97
Imposto de Renda - 15%	52.520,51	217.533,10	-165.012,59
Imposto de Renda - Adicional de 10%	29.013,67	139.022,07	-110.008,40
TOTAL DO IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	81.534,18	356.555,17	-275.020,99
(-) I.R.I.F. sobre Órgãos Públicos (Compensado)	0,00	-156.028,33	-156.028,33
IMPOSTO DE RENDA LÍQUIDO A RECOLHER	81.534,18	200.526,84	-118.992,66

Sendo assim, a autoridade fiscal deveria ter abatido o montante de R\$ 118.992,66, resultante da diferença entre o valor recolhido no 3º trimestre e o valor calculado somente para o mês de setembro de 2009.

Ademais, a autoridade fiscal também deveria ter descontado o valor de R\$ 275.441,12, relativo ao imposto de renda retido na fonte dos rendimentos recebidos pela TBSA da Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A., conforme demonstrado no (Doc. 11 anexo), valor este que foi compensado na apuração pelo lucro presumido na SCP no período de janeiro a agosto de 2009.

Acrescenta que, se por hipótese a impugnante tivesse constituído a SCP somente a partir de setembro de 2009, conforme aponta a autoridade fiscal, o lucro real deveria ser recalculado ao final do ano-calendário de 2009 contemplando o diferimento da receita do Consórcio Nova Via, em 31/08/2009, conforme o cálculo do diferimento (Doc. 14 anexo) no montante de R\$ 17.818.839,50, o qual não havia sido efetuado pela impugnante já que a receita estava sendo tributada pelo regime do lucro presumido na SCP.

No referido período, a impugnante poderia ter se utilizado da prerrogativa que lhe é assegurada pelo Decreto-Lei 1.598/77, art. 10, consolidada no art. 407 do RIR/99, que sequer foi observada na autuação. Esses dispositivos legais permitem o diferimento da receita na contabilidade, de acordo com a relação entre os custos incorridos e o custo total orçado da obra. A regulamentação da aplicação do diferimento da receita está contemplada na Instrução Normativa RFB nº 21, de 13 de março de 1979.

À fl.1607 a defesa apresenta demonstrativo e considerações para mostrar como deveria ter sido apurado o lucro real, caso tivesse sido constituída a SCP em setembro de 2009.

b) CSLL

Às fls. 1608-1610, a defesa alega e elabora demonstrativos, na mesma sequência da impugnação relativa ao IRPJ. Destaca-se o seguinte:

Sendo assim, a autoridade fiscal deveria ter abatido o montante de R\$ 4.598,35, resultante da diferença entre o valor recolhido no 3º trimestre e o valor calculado somente sobre o mês de setembro de 2009.

Ademais, a autoridade fiscal também deveria ter descontado o valor de R\$ 229.534,27, relativo a contribuição social retida na fonte dos rendimentos recebidos pela TBSA da Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A., conforme demonstrado no (Doc. 11 anexo), valor este que foi

compensado na apuração pelo lucro presumido na SCP no período de janeiro a agosto de 2009.

[...]

Assim como no cálculo do Lucro Real, o diferimento da receita estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1598/77, art. 10, § 1º, no Regulamento do Imposto de Renda, retro mencionado, deve ser levado em conta também na base de cálculo da Contribuição Social.

A defesa também apresenta considerações para demonstrar como deveria ter sido apurada a CSLL, caso a SCP tivesse sido constituída somente a partir de setembro de 2009.

Ao concluir esse item, alega que não pode ser aceita a descaracterização da SCP, previamente a setembro de 2009, porque é nítido que sua criação não trouxe nenhuma vantagem tributária em favor da impugnante, conforme explicitado nos demonstrativos de cálculo das apurações do IRPJ e da CSLL retro.

IV.2 – Do pagamento de juros sobre capital próprio no ano-calendário de 2009

Não assiste razão à autoridade fiscal relativamente à glosa dos juros sobre o capital próprio distribuídos pela no ano-calendário de 2009. A autorização legal está no art. 347 do RIR/99.

A despesa ocorreu quando instaurada a relação jurídica através da qual a impugnante tornou-se devedora dos juros e o sócios, então, puderam exigir o pagamento de JCP, após a deliberação em Ata de Assembléia Geral Ordinária realizada em 09/05/2009 (fls. 248/248), conforme item 5.4, DIRPJ 2010 (fls.1241/1327). Assim, o período de competência, no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira é aquele em que houve a deliberação determinando o pagamento dos juros, no caso, 2009.

A impugnante inspira-se em decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acórdão 1402001.178, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, proferida em setembro de 2012, em caso análogo ao presente, na qual o Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza, com embasamento nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho, analisa a questão relativa ao regime de competência a que se refere a legislação sob análise. Parte do voto está transcrito às fls. 1614-1616.

Após transcrever outras decisões administrativas sobre o tema, diz a defesa:

Por conseguinte, com o devido acatamento, errôneo é o entendimento atribuído pela autoridade fiscal "a quo" quanto ao tema, eis que a legislação e a jurisprudência Pátria autorizam a dedução para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, dos juros sobre capital próprio (JCP) calculados com base nas contas de patrimônio líquido de anos fls. 799/832 ao tempo da deliberação do pagamento ou crédito desses juros, bem como foi feito pela Impugnante no caso vertente.

Resta evidenciado que o fato de ter deduzido os juros sobre o capital próprio, relativos aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, nas bases tributáveis do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2009, não produziu efeito diverso daquele que produziria se tivesse deduzido a despesa com os juros nos períodos pretéritos de competência, haja vista que a impugnante auferiu lucro tributável em todos aqueles anos-calendário.

IV.3 Do crédito tributário

IV.3.1 Da compensação de prejuízos fiscais realizada em 2010

Após rever os registros contábeis e fiscais, a impugnante concluiu que procede o apontamento efetuado pela autoridade fiscal no que se refere ao valor de R\$ 2.228.542,44 relativo às outras exclusões descrita no item 3.1.5.2, mas para as demais infrações instauradas pela autoridade fiscal, utiliza-se do presente instrumento de defesa, a fim de demonstrar que não resultam em infrações fiscais para a Toniolo, Busnello S.A.

Em que pese o reconhecimento do ajuste a ser efetuado no valor de R\$ 2.228.542,44, restar-lhe-ia ainda R\$ 6.291.298,63 a título de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, os quais foram utilizados adequadamente no ano-calendário de 2010, pelo montante de R\$ 5.416.368,74.

V – Do ato administrativo

A autoridade fiscal não observou a determinação contida na Lei 10.925/2004, art. 8º, § 3º, I, afrontando aos princípios da legalidade e eficiência elencados no art. 37, da Constituição Federal/88, sem os quais não se aperfeiçoa de validade o ato administrativo. Acrescenta que o ato administrativo não poderá manter interpretação diversa daquela prevista em lei.

Diante disso, o auto de infração sob análise há de ser reformado, visto que atribui interpretação contrária a alguns aspectos da legislação aplicável ao caso vertente, conforme elencado no decorrer da impugnação, contrariando a ordem legal.

VI – Da necessidade de diligência/perícia

Espera que os fundamentos de fato e de direito explicitados sejam acolhidos para fins de afastamento do auto de infração, com validade na prova contida nos autos e apresentada através da defesa. Contudo, caso esse não seja o entendimento, postula pela realização de diligência/perícia consoante os termos descritos as fls. 16241629.

Os assistentes técnicos estão indicados.

VII – Do pedido

A impugnante requer:

a) o recebimento, apreciação e julgamento de procedência da presente Impugnação/Defesa, com afastamento integral do Auto de Infração 10101000-2012-00278-61 e consequentemente a extinção dos débitos

nele apontados, além da baixa e arquivamento do Processo Administrativo Fiscal nº 11080.721672/2013-59;

b) *ad cautelam*, se por hipótese esse não for o entendimento dos ilustres julgadores, caso seja reconhecida a descaracterização da Sociedade em Conta de Participação anteriormente a setembro de 2009, sejam consideradas todas as prerrogativas asseguradas em lei a Impugnante na apuração dos tributos pelo regime do Lucro Real, conforme amplamente recorrido nas razões de defesa;

c) a suspensão da exigibilidade dos apontados débitos conforme previsto no artigo 151 do Código Tributário Nacional e alteração do status do processo epigrafado junto ao site da Receita Federal do Brasil, até julgamento final, em última instância na esfera administrativa, se for o caso;

d) A Impugnante entende que a prova carreada nos autos é suficiente ao julgamento de procedência e afastamento da autuação fiscal, entretanto caso esse não seja o entendimento dos ilustres julgadores, requerer seja acolhido o pedido de conversão em diligência/perícia, eis que atendidos todos os requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, com a redação alterada pela Lei nº 8.748/93, com a determinação pelos doutos julgadores para que o ilustre Sr. Perito responda aos quesitos apresentados no item VI da presente Impugnação;

e) a juntada dos documentos relacionados no rol a seguir, com o fito de reforçar a prova carreada nos autos, além daqueles previamente juntados ao processo pela autoridade fiscal, citados no decorrer da presente defesa bem como o daqueles que sempre estiveram à disposição da fiscalização na sede da requerente.

A 5ª Turma da DRJ/JFA, por maioria de votos, quanto aproveitamento do saldo negativo do IRPJ e da CSLL, e por unanimidade de votos nas demais questões, julgou procedente em parte a impugnação para manter os seguintes valores, acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora regulamentares:

a) IRPJ – R\$ 5.222.221,28.

b) CSLL – R\$ 1.826.849,61.

O Acórdão nº 10-44.691 recebeu a seguinte ementa, fls. 1719-1720:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PROVA DO INÍCIO DAS ATIVIDADES.

A existência da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito. Para fins tributários é imprescindível que as operações estejam contabilizadas de forma a identificar que se referem a essa sociedade não personificada.

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio que tome como base de referência a movimentação do patrimônio líquido havida em exercícios anteriores ao do efetivo pagamento.

SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO. DEDUÇÃO.

Somente os saldos disponíveis do tributo podem ser deduzidos do valor devido decorrente da autuação fiscal.

PAGAMENTO DE TRIBUTOS. APROVEITAMENTO.

Aloca-se em favor da contribuinte pagamento de imposto que a contribuinte apropriou em favor da SCP no período em que não se comprova sua existência.

DEDUÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Não comprovada a existência da SCP, as fontes que originalmente foram deduzidas na apuração dos tributos a pagar podem ser aproveitadas pela autuada, no limite dos valores formalmente reconhecidos.

CONTRATOS DE LONGO PRAZO.

O diferimento da receita na contabilidade de acordo com a relação entre custos incorridos e custo total orçado da obra, para apuração dos valores tributáveis, implica na elaboração de demonstrativos e procedimentos contábeis adequados para o controle dos valores que envolvem o contrato de longo prazo, requisitos que deveriam ser demonstrados pelo interessado.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do Acórdão em 20/07/2013 (fls. 1775), a contribuinte, em 16/08/2013, interpôs o recurso voluntário de fls. 1777-1839, basicamente reiterando as alegações apresentadas na fase processual anterior.

Em relação à SCP TBSA-Pedrasul, anexou a seguinte documentação, visando demonstrar a efetiva existência da referida SCP previamente a setembro de 2009:

- 01) Nota Fiscal Envio de Macaco Hidráulico para Consórcio Nova Via;
- 02) Nota Fiscal Devolução de Macaco Hidráulico do Consórcio Nova Via;
- 03) Balanço Patrimonial do Grupo Sultepa;
- 04) Planilha de Aportes ao Consórcio Nova Via;
- 05) Planilha com Relação de Notas Fiscais Toniolo, Busnello S.A. x Trensurb S.A.;
- 06) Planilha de Recebimentos Consórcio Nova Via;
- 07) Razão Contábil Aportes x Recebimentos;
- 08) Relatório de Faturas de Serviços Emitidas por Período;
- 09) Notas Fiscais;
- 10) Relatório de Faturas de Serviços Recebidas por Período;
- 11) Extratos Bancários;
- 12) Razão Apropriação de Receita e Recebimentos;
- 13) Razão conta Diferimento Receitas Obras Em Andamento;
- 14) Recibos de Doações 2008-2009.

Apresentou esclarecimentos detalhados acerca do demonstrativo denominado “encontro de contas” (fl. 1592), visando demonstrar que o mesmo possui, sim, vinculação com registros contábeis capazes de evidenciar a existência da SCP, de 2008 a agosto de 2009.

Sobre o tema, assim se manifestou a recorrente, fls. 1792-1793:

Para melhor elucidar os registros contábeis das operações mapeadas na planilha "encontro de contas", ressalta-se que está dividida em cinco colunas, quais sejam:

- 1) Aportes (Doc. 04 Anexo)*
- 2) Notas Fiscais Emitidas (Doc. 05 Anexo)*
- 3) Recebimentos (Doc. 06 Anexo)*
- 4) Recebimentos x Aportes*
- 5) TBSA x PSA*

Cada uma dessas colunas está subdividida em TBSA e Pedrasul, o que significa que os valores informados representam o percentual líquido de participação de cada uma das empresas, Toniolo Busnello S.A e Pedrasul S.A. no Consórcio Nova Via,

A Recorrente acosta ao presente recurso os demonstrativos que lhe deram origem, denominados Aportes (Doc. 04 Anexo), Notas Fiscais Emitidas (Doc. 05 Anexo) e Recebimentos (Doc. 06 Anexo). Em cada um desses três demonstrativos, tratou de apontar duas colunas extras, uma indicando a página do Razão Contábil de onde extraiu o valor apontado na planilha ou sua origem e outra que remete ao valor da Nota Fiscal no Relatório de Faturas de Serviços Emitidas por Período.

Portanto, para visualizar os valores contabilizados, faz-se necessário examinar primeiramente as planilhas que antecedem a planilha "encontro de contas" e que suportam os valores nela lançados.

A primeira análise será na planilha "Aportes" (Doc. 04 Anexo), onde se observa o valor total dos aportes ao Consórcio Nova Via feito pela TBSA, sócia ostensiva, e neste demonstrativo consta o percentual definido entre as partes de 54,43%, para a TBSA e de 45,57% para a Pedrasul sobre as Obras Cíveis e 50% para a TBSA e 50% para a Pedrasul sobre os Sistemas. Este total de aportes pode ser verificado no Livro Razão Contábil da conta "1.1.2.09.003.453 Aportes P/

Processo nº 11080.721672/2013-59
Resolução nº 1401-000.382

S1-C4T1
Fl. 24

Consórcio Toniolo. Busnello" do centro de custos do Consórcio Nova Via (Doc. 07 Anexo).

Para melhor ilustrar estes registros contábeis, utiliza-se o primeiro mês como exemplo. No razão, na conta "1.1.2.09.003.453 Aportes P/ Consórcio Toniolo Busnello" do centro de custos do Consórcio Nova Via (Doc. 07 Anexo), identifica-se uma série de lançamentos que totalizam R\$ 679.098,75 até o final do ano de 2008:

, BUSNELLO S/A-TRENSURB, TERAPIAS, REPARAÇÕES E PAVIMENTAÇÕES		Razão Analítico	01/01/2008 a 31/12/2012	1
.977/0001-43		Centro de Custo: 1008 - 1008.7106	Emissão: 09/08/2013	
HISTÓRICO		DOC	DEBITO	CREDITO
				\$ A L O O
Conta : 1.1.2.09.003.453		APORTES P/ CONSÓRCIOS TONIOLO, BUSNELLO		Sd. Anl.: 0,00
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	259285	153.318,00	153.318,00
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	261139	221.644,50	221.644,50
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	263284	262.473,75	262.473,75
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	268460	390.794,25	390.794,25
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	270827	417.458,25	417.458,25
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	273179	462.453,75	462.453,75
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	277912	618.104,85	618.104,85
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	280418	633.103,35	633.103,35
11/12/2008	REF. APORTES P/CONSÓRCIO NOVA VIA	282608	679.098,75	679.098,75

Na planilha "Aportes" (Doc. 04 Anexo), observa-se no total do ano de 2008 o mesmo valor de R\$ 679.098,75:

CONSÓRCIO NOVA VIA-TRENSURB - SCP-TBSA X PSA					
ÍNDICES		APORTES	REMESSAS P/ CONSÓRCIO NOVA VIA		
Financeiro	Razão Contábil	RESUMO FINANCEIRO	OBRAS CIVIS	SISTEMAS	TOTAL
Ap. 01	Pag. 01	OUTUBRO/2008	262.473,75	-	262.473,75
Ap. 02	Pag. 01	NOVEMBRO/2008	199.980,00	-	199.980,00
Ap. 03	Pag. 01	DEZEMBRO/2008	216.645,00	-	216.645,00
		TOTAL 2008	679.098,75	-	679.098,75

Essa quantia foi dividida nos valores de R\$ 369.633,45 e R\$ 309.465,30, que representam os percentuais de 54,43%, em favor da TBSA, e de 45,57%, em favor da Pedrasul, os quais estão contemplados

TONIOLO, BUSNELLO S.A.			PEDRASUL S.A.		
OBRAS CIVIS	SISTEMAS	TOTAL	OBRAS CIVIS	SISTEMAS	TOTAL
54,43%	50%		45,57%	50%	
142.864,46	-	142.864,46	119.609,29	-	119.609,29
108.849,11	-	108.849,11	91.130,89	-	91.130,89
117.919,87	-	117.919,87	98.725,13	-	98.725,13
369.633,45	-	369.633,45	309.465,30	-	309.465,30

na planilha denominada "encontro de contas" (à fl. 1592 do PAF):

Assim, sucessivamente, ocorre com todos os aportes, restando comprovado que os valores constantes nesta planilha estão devidamente contabilizados mensalmente. Portanto, inaceitável a afirmação de que se tratam de valores "extra contábeis".

Às fls. 1793-1795, a recorrente continua a analisar individualmente cada coluna do demonstrativo "encontro de contas", com o intuito de demonstrar que tal documento, apesar de ser extra contábil, está respaldado em registros contábeis e fiscais.

Na sequência de sua peça recursal, a contribuinte repisou todos os argumentos de defesa, com base em vasta documentação fiscal e registros contábeis trazidos aos autos, visando demonstrar que os valores dos repasses em favor da Pedrasul reportam à origem das atividades da SCP, em dezembro de 2008.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 1

1/04/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme relatado, uma substancial parcela do presente litígio refere-se à data de início das atividades da sociedade em conta de participação TBSA-Pedrasul, fato que determinou parte do presente lançamento.

A autoridade autuante considerou que só havia prova da existência da SCP a partir do mês de setembro de 2009, com base nas seguintes constatações, fls. 1739:

- O contrato da SCP TBSA-Pedrasul foi lavrado somente em 10/08/2009 (fls. 231-237), onde consta, na cláusula 5: Os efeitos do presente contrato dar-se-ão, retroativamente, a partir da assinatura do Contrato entre TRENSURB e o Consórcio Nova Via, em 28 de dezembro de 2007, extinguindo ao fim da execução do mesmo...
- Nos balancetes e demonstrativos de saldos de centro de custo 0708-0708.4001 (fls. 299/350), não há menção alguma a sociedade em conta de participação (fl.1542).
- Na contabilidade da autuada, antes de setembro de 2009, não há qualquer lançamento que possua menção ou histórico que possa associá-la à SCP TBSA-Pedrasul.
- Em decorrência de diligência realizada (fls. 419/483), foi constatado que os aportes de recursos financeiros do sócio participante somente ocorreram a partir do mês de setembro de 2009 (fls. 429/430).

Em sede recursal, contudo, a contribuinte trouxe aos autos esclarecimentos detalhados acerca do demonstrativo denominado “encontro de contas” (fl. 1592), visando demonstrar que o mesmo possui, sim, vinculação com registros contábeis capazes de evidenciar a existência da SCP, de 2008 a agosto de 2009.

No entanto, a análise destes fatos requer acesso à contabilidade da contribuinte, o que, por razões práticas, não é facultado aos integrantes deste Colegiado.

Assim sendo, considero necessária a realização de diligência, com o intuito de checar se os dados constantes do demonstrativo denominado “encontro de contas” (fl. 1592), efetivamente possuem vinculação com registros contábeis da contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e ante as dúvidas suscitadas pelos documentos trazidos aos autos pela recorrente, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, solicitando que a autoridade competente da unidade de origem aprecie os dados constantes do demonstrativo “encontro de contas” (fl. 1592), informando se os referidos dados possuem vinculação com registros contábeis da contribuinte.

Poderá a autoridade encarregada da realização da diligência, se desejar, apreciar e se manifestar acerca da extensa documentação apresentada pela recorrente, fls. 1841-2180, com destaque para os demonstrativos extra-contábeis, com o intuito de demonstrar eventuais inconsistências entre os citados demonstrativos e os registros contábeis e fiscais da contribuinte.

No desfecho da diligência, a autoridade administrativa deverá produzir um relatório que ateste, de forma conclusiva e fundamentada, se existe (e em que medida) vinculação entre os dados constantes do demonstrativo denominado “encontro de contas” (fl. 1592) e os registros contábeis da contribuinte.

Deve-se promover ciência à empresa acerca do mencionado relatório e dos demais elementos eventualmente juntados na diligência, para que esta, querendo, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias.

Deve a autoridade encarregada da realização da diligência abster-se de tecer quaisquer considerações acerca da efetiva existência da SCP, em períodos anteriores a setembro de 2009. Nos termos da legislação norteadora do processo administrativo fiscal, a decisão acerca deste aspecto do lançamento compete a este colegiado.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos