



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720198/2017-11
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1401-006.917 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAMINHOS DO PARANÁ S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

VALOR DE MERCADO NÃO COMPROVADO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS NÃO CONFIGURADA.

Sem prejuízo das outras hipóteses legalmente previstas, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; ou realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Desse modo, a falta de evidenciação do valor de mercado, ou da condição de favorecimento, prejudica o enquadramento na hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

CONTRATO DE CONCESSÃO RODOVIÁRIA. DESEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Em contrato de concessão rodoviária, desde que decidida pela autoridade competente, a existência de desequilíbrio econômico-financeiro pela autoridade competente, ou mesmo de descompasso com o cronograma correto de obras, deveria, no máximo, ensejar ajustes nos valores dos ingressos classificados como passivo quando a própria Autoridade Fiscal reconhece a legitimidade do procedimento contábil adotado pela Contribuinte, e não provocar a completa desconsideração do referido procedimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Início transcrevendo o relatório e voto da decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão de nº 07-43.656 proferido pela 6ª Turma da DRJ/FNS, em sessão de 28 de março de 2018, a qual julgou procedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte, com exoneração integral do crédito tributário constituído.

Dá o **Recurso de Ofício** a este Colegiado, que deve ser conhecido.

Relatório

Trata o presente processo de Impugnação aos Autos de Infração de fls. 32.159 a 32.364, lavrados em face da pessoa jurídica em epígrafe, por meio dos quais são exigidas as seguintes importâncias, além dos juros de mora legais:

EXAÇÃO	Valores em Reais	
	PRINCIPAL	MULTA (150%)
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	102.655.639,65	153.983.459,46
Multa Isolada (Falta de Recolhimento Mensal IRPJ)	43.422.319,66	-
Contribuição social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	36.956.030,24	55.434.045,32
Multa Isolada (Falta de Recolhimento Mensal CSLL)	15.633.115,08	-
Contribuição para o PIS/Pasep	650.331,10	975.496,56
Contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins)	3.001.528,89	4.502.293,23

As **infrações** que ensejaram o lançamento se referem aos anos-calendário de 2011 a 2015, e encontram-se abaixo discriminadas:

INFRAÇÃO		ANO CALENDÁRIO	VALOR APURADO (R\$)
1	CUSTOS E DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS	2011	23.830.879,39
		2012	30.677.440,29
		2013	28.710.314,26
		2014	17.811.362,54
		2015	9.878.835,94
		TOTAL INFRAÇÃO 1	110.908.832,42
2	AMORTIZAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS	2011	13.399.746,67
		2012	22.438.462,70
		2013	30.904.005,20
		2014	40.666.762,35
		2015	44.415.116,74
		TOTAL INFRAÇÃO 2	151.824.093,66
3	DESPESAS DESNECESSÁRIAS COM JUROS	2011	3.327.425,22
		2012	3.602.521,35
		2013	3.452.590,22
		2014	3.605.891,72
		2015	3.798.083,44
		TOTAL INFRAÇÃO 3	17.786.511,95
4	RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS	2011	33.604.805,33
		2012	27.416.331,28
		2013	30.689.061,43
		2014	25.387.440,16
		2015	13.005.482,52
		TOTAL INFRAÇÃO 4	130.103.120,72
TOTAL GERAL			410.622.558,75

No caso do **IRPJ** e da **CSLL**, em razão da inexistência de prejuízos fiscais e bases negativas em exercícios anteriores, o valor total das infrações integrou a base de cálculo do lançamento, no regime de **lucro real anual**, conforme demonstração abaixo:

Valores em Reais

FATO GERADOR	INFRAÇÃO	BASE DE CÁLCULO	IRPJ LANÇADO (25%)	CSLL LANÇADA (9%)
31/12/2011	Custos e despesas não dedutíveis	23.830.879,39		
	Amortizações não dedutíveis	13.399.746,67		
	Despesas desnecessárias com juros	3.327.425,22		
	Receitas escrituradas e não declaradas	33.604.805,33		
	TOTAL (31/12/2011)	74.162.856,61	18.540.714,15	6.674.657,08
31/12/2012	Custos e despesas não dedutíveis	30.677.440,29		
	Amortizações não dedutíveis	22.438.462,70		
	Despesas desnecessárias com juros	3.602.521,35		
	Receitas escrituradas e não declaradas	27.416.331,28		
	TOTAL (31/12/2012)	84.134.755,62	21.033.688,90	7.572.128,00
31/12/2013	Custos e despesas não dedutíveis	28.710.314,26		
	Amortizações não dedutíveis	30.904.005,20		
	Despesas desnecessárias com juros	3.452.590,22		
	Receitas escrituradas e não declaradas	30.689.061,43		
	TOTAL (31/12/2013)	93.755.971,11	23.438.992,77	8.438.037,39
31/12/2014	Custos e despesas não dedutíveis	17.811.362,54		
	Amortizações não dedutíveis	40.666.762,35		
	Despesas desnecessárias com juros	3.605.891,72		
	Receitas escrituradas e não declaradas	25.387.440,16		
	TOTAL (31/12/2014)	87.471.456,77	21.867.864,18	7.872.431,10
31/12/2015	Custos e despesas não dedutíveis	9.878.835,94		
	Amortizações não dedutíveis	44.415.116,74		
	Despesas desnecessárias com juros	3.798.083,44		
	Receitas escrituradas e não declaradas	13.005.482,52		
	TOTAL (31/12/2015)	71.097.518,64	17.774.379,65	6.398.776,67
TOTAL GERAL		410.622.558,75	102.655.639,65	36.956.030,24

Quanto às **multas isoladas exigidas pela falta de pagamento de estimativas** mensais de IRPJ e de CSLL, referentes ao período de novembro de 2011 a dezembro de 2015, e lançadas com base na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a demonstração dos valores exigidos encontra-se às fls. 32.616 a 32.623.

No que se refere à **Contribuição para o PIS/Pasep** e à **Cofins**, apenas os valores referentes à **Infração nº 4** □ **"Receitas escrituradas e não declaradas"** compuseram a base de cálculo do lançamento, de acordo com as regras do regime cumulativo, ressalvando-se que as receitas apuradas nos meses de janeiro a novembro de 2011 não foram levadas à base de cálculo do lançamento das referidas contribuições (fls. 32.308 e 32.353), muito embora tenham integrado a base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativamente aos respectivos fatos geradores ocorridos em 31/12/2011. Quanto a essas contribuições, os valores lançados encontram-se abaixo demonstrados:

[...]

No Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 32.365 a 32.451), antes de apresentar a fundamentação de suas conclusões, a Autoridade autuante discorreu sobre os contratos de concessão de rodovias no Estado do Paraná, e apresentou um quadro com margens de lucro obtidas pelas várias concessionárias, entre elas a Contribuinte autuada Caminhos do Paraná S/A (**item II do TVF**):

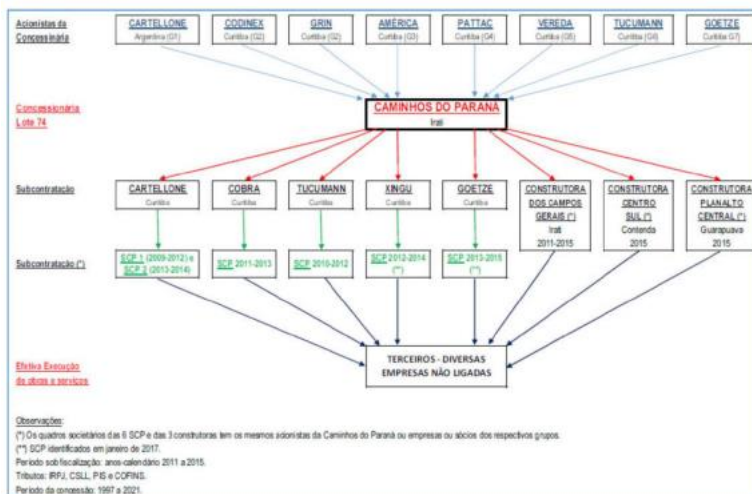
Concessionária	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Rodonorte	42,39%	54,85%	58,37%	58,25%	55,95%	53,15%
Caminhos do Paraná	17,13%	13,57%	22,34%	23,16%	22,49%	31,46%
Econorte	18,82%	15,56%	26,81%	21,25%	7,54%	-0,91%
Ecocataratas	30,26%	22,86%	21,55%	25,99%	25,15%	29,34%
Ecovia	40,71%	44,77%	45,59%	39,86%	41,02%	35,49%
Viapar	55,06%	57,24%	41,82%	38,10%	38,45%	39,33%

Mas, logo em seguida, a Autoridade Fiscal afirmou que, segundo o seu entendimento, restará demonstrado que as margens de lucro efetivas da fiscalizada são as seguintes:

Concessionária	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Rodonorte	42,39%	54,85%	58,37%	58,25%	55,95%	53,15%
Caminhos do Paraná	17,13%	52,31%	59,39%	62,53%	56,90%	58,80%
Econorte	18,82%	15,56%	26,81%	21,25%	7,54%	-0,91%
Ecocataratas	30,26%	22,86%	21,55%	25,99%	25,15%	29,34%
Ecovia	40,71%	44,77%	45,59%	39,86%	41,02%	35,49%
Viapar	55,06%	57,24%	41,82%	38,10%	38,45%	39,33%

INFRAÇÕES Nº 1, 2 E 3 - GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS

No Termo de Verificação Fiscal, para fundamentar suas conclusões relativamente às Infrações nº 1, 2 e 3, a Autoridade Fiscal primeiramente discorreu sobre as relações societárias envolvendo a Contribuinte autuada. Para o fim de ilustrar suas constatações, a Autoridade Fiscal elaborou o diagrama abaixo:



Na parte de cima do diagrama, a Autoridade Fiscal identificou sete grupos de acionistas da Contribuinte autuada (a Caminhos do Paraná) e, entre a Contribuinte e os efetivos prestadores de serviço, representou uma linha de subcontratação composta por três pessoas jurídicas e seis sociedades em conta de participação (SCP) que, segundo a fiscalização, são todas ligadas à Contribuinte (**itens V e VI do TVF**).

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, esse arranjo foi estruturado intencionalmente para transferir lucratividade da Contribuinte autuada (submetida ao regime de lucro real) para entidades optantes pelo regime de

lucro presumido. Nesse sentido, são as seguintes as palavras da Autoridade Fiscal:

VI – INFRAÇÕES APURADAS

[...]

1. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS E DESPESAS MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DE SCP

[...]

Neste caso concreto, entre outros fundamentos, a ilicitude encontra-se na constituição de pessoas jurídicas para se manterem dentro do limite de receita bruta de R\$ 48 milhões, no período fiscalizado, para se beneficiarem indevidamente da tributação favorecida pelo lucro presumido.

A fiscalização identificou seis SCP, constituídas e operadas pelos grupos de investidores da concessionária, com o fim de reduzir indevidamente a carga tributária.

Foi apurado por meio da análise da documentação coletada junto aos envolvidos que:

- A participação (desembolsos) dos sócios para a constituição do patrimônio social da SCP foi ZERO.*
- A contribuição para o patrimônio da SCP é requisito previsto no art. 994 do Código Civil.*
- As SCP foram constituídas unicamente para distribuir lucros isentos aos grupos envolvidos mediante a adoção do lucro presumido, cuja base de cálculo tributada do IRPJ é de 8% e da CSLL, de 12%.*
- O lucro efetivo das SCP gira em torno de 60%.*
- Para simples referência: por um bem, serviço ou obra com custo efetivo de R\$40,00, a fiscalizada pagou R\$100,00, ou seja, 2,5 vezes (sobrepço de 150%).*
- Com tal medida, houve enriquecimento ilícito dos envolvidos.*

[...]

2. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS E DESPESAS COM A CRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS

A fiscalização identificou três pessoas jurídicas, atividade de construtora, constituídas e operadas pelos grupos de investidores da concessionária, com o fim de reduzir indevidamente a carga tributária.

Foi apurado por meio da análise da documentação coletada junto aos envolvidos que:

- As construtoras foram constituídas unicamente para distribuir direta ou indiretamente lucros isentos aos grupos envolvidos, mediante a adoção do*

lucro presumido, cuja base de cálculo tributada do IRPJ é de 8% e da CSLL, de 12%.

- O lucro efetivo das construtoras gira em torno de 50%.

- Para simples referência: por um bem, serviço ou obra com custo efetivo de R\$50,00, a fiscalizada pagou R\$100,00, ou seja, o dobro (sobrepço de 100%).

- Com a utilização de tais meios, ocorreu enriquecimento não legal dos envolvidos.

[...]

4. CUSTOS E DESPESAS INDEDUTÍVEIS POR DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS E/OU DESNECESSÁRIOS (INFRAÇÃO Nº 1)

[...]

A contratação direta das empresas executoras das obras e serviços pela concessionária com o fim de reduzir substancialmente os custos, as despesas e as amortizações, de modo a aumentar os lucros, constitui dever de diligência previsto no art. 153 da Lei nº 6.404/1976, não observado pelos administradores da fiscalizada.

E mais: as pessoas ligadas fazem às vezes de filiais de fato, pois a fiscalizada, de forma diversa das demais concessionárias, segundo os dados cadastrais disponíveis, não tem filiais constituídas.

[...]

5. CUSTOS E DESPESAS COM AMORTIZAÇÕES DE BENS E DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE INDEDUTÍVEIS POR DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS E/OU DESNECESSÁRIOS (INFRAÇÃO Nº 2)

[...]

Salienta-se, enfim, que as pessoas ligadas fazem por vezes o papel de filiais de fato, pois a fiscalizada, segundo os dados cadastrais disponíveis, não tem filiais constituídas.

A título meramente ilustrativo, destaca-se que as demais concessionárias do anel de integral, exceto a Ecovia, constituíram filiais. No caso da Ecovia, esta tem apenas um ponto de cobrança na rodovia concessionada, que coincide com o domicílio tributário.

[...]

Infração nº 1

Durante o procedimento de fiscalização, por meio de **circularizações**, a Autoridade Fiscal intimou as subcontratadas a apresentarem, "para cada relatório de medição e nota fiscal faturada contra a CAMINHOS DO PARANÁ S/A, os respectivos custos diretos e indiretos realizados pelos executantes finais (subcontratação), individualizados por notas fiscais ou por critério de rateio".

Segundo a Autoridade Fiscal, todos os circularizados atenderam às intimações informando que possuem registros contábeis, mas que não seria

possível emitir relatórios de custos e despesas individualizados por notas fiscais, nos termos solicitados pela fiscalização.

Com base nesse cenário, a Autoridade Fiscal concluiu que pessoas jurídicas vinculadas à Contribuinte subcontrataram serviços em condições de mercado e cobraram da Contribuinte os respectivos serviços com **sobrepreço. É esse sobrepreço que foi glosado e levado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob o fundamento de distribuição de disfarçada de lucros.**

Para determinar o valor do sobrepreço glosado, a Autoridade Fiscal primeiramente calculou a **relação percentual** entre o lucro antes da CSLL e a receita bruta de cada uma das SCP e pessoas jurídicas que realizaram as contratações com os efetivos prestadores dos serviços (Planilhas 03A e 03B - fls. 32.472 e 32.473). Dessa forma, a fiscalização determinou a parcela do preço que corresponde ao lucro das entidades vinculadas e que, no seu entendimento, constitui o sobrepreço praticado. A título de exemplo, a SCP criada pela COBRA CONSTRUÇÕES LTDA. obteve índices de lucratividade de 71,33%, 73,14% e 86,19% nos anos de 2011 a 2013, respectivamente:

COBRA CONSTRUÇÕES LTDA

SCP (2011 a 2013)	2011	2012	2013
Receita Bruta	33.322.931,79	15.335.374,10	8.698.895,09
(-)Deduções da Receita Bruta	1.816.349,79	806.197,49	482.397,57
Receita Líquida	31.506.582,00	14.529.176,61	8.216.497,52
(-)Custo dos Produtos e Serviços	7.702.509,10	3.275.285,29	696.550,07
Lucro Bruto	23.804.072,90	11.253.891,32	7.519.947,45
(-)Despesas Administrativas	35.695,50	37.644,80	19.800,00
(-)Resultado Financeiro Líquido	378,76	-775,21	1.249,81
(-)Outras Despesas Operacionais	0,00	940,54	1.105,01
Lucro Líquido antes da CSLL	23.767.998,64	11.216.081,19	7.497.792,63
(-)CSLL	359.887,46	165.622,02	93.948,03
(-)IRPJ	642.458,64	289.098,40	159.977,91
Lucro Líquido	22.765.652,54	10.761.360,77	7.243.866,69
% Lucro antes da CSLL e Receita Bruta	71,33%	73,14%	86,19%
Localização no Processo	fls. 18475	fls. 19508	fls. 19512

Passo seguinte, a Autoridade Fiscal listou custos e despesas mensais da Contribuinte com cada uma das entidades subcontratadas (Planilha 05A - fl. 32.475). Continuando com o exemplo da SCP criada pela COBRA CONSTRUÇÕES LTDA., a Contribuinte registrou custos e despesas que totalizaram R\$ 1.804.655,89, R\$ 12.197.960,86 e R\$ 9.224.257,77 nos anos de 2011 a 2013, respectivamente.

Por fim, para determinar o valor da matéria tributável, por meio de cálculos demonstrados na Planilha 05B (fl. 32.476), a Autoridade Fiscal multiplicou, mês a mês, a despesa registrada na escrituração da Contribuinte com cada uma das subcontratadas pela respectiva relação de sobrepreço. No caso da SCP criada pela COBRA CONSTRUÇÕES LTDA., foram levados à base de cálculo do lançamento os montantes de R\$ 1.287.193,43, R\$ 8.921.420,40 e R\$ 7.950.615,71 relativamente aos anos de 2011 a 2013, respectivamente.

Seguindo esse raciocínio, o resultado foi a glosa dos seguintes valores (demonstrados na Planilha 05B, abaixo reproduzida em parte):

	Glosa	01/2011	02/2011		11/2011	12/2011	Soma
SCP1 Cartellone	64,75%	1.006.687,07	973.309,44		0,00	236.168,71	2.216.165,22
SCP Tucumann	70,62%	0,00	0,00		49.678,03	193.765,07	2.823.884,39
SCP Cobra	71,33%	0,00	0,00		0,00	280.629,31	1.287.193,43
Construtora dos Campos Gerais	49,90%	275.778,81	1.140.197,00	[...]	0,00	736.087,22	17.503.636,35
Soma		1.282.465,88	2.113.506,44		49.678,03	1.446.650,31	23.830.879,39
	Glosa	01/2012	02/2012		11/2012	12/2012	Soma
SCP Tucumann	56,82%	1.409.586,79	211.673,82		0,00	0,00	2.028.026,11
SCP Cobra	73,14%	0,00	0,00		1.718.484,04	1.703.548,67	8.921.420,40
Construtora dos Campos Gerais	59,28%	3.065.016,81	2.445.493,77	[...]	145.756,35	919.503,99	19.727.993,78
Soma		4.474.603,60	2.657.167,59		1.864.240,39	2.623.052,66	30.677.440,29
	Glosa	01/2013	02/2013		11/2013	12/2013	Soma
SCP Cobra	86,19%	3.029.839,83	2.710.269,47		0,00	0,00	7.950.615,71
SCP Xingu	59,47%	0,00	0,00		2.051.591,52	0,00	3.836.352,66
Construtora dos Campos Gerais	50,06%	2.380.108,31	1.465.432,78	[...]	677.689,69	0,00	16.923.345,89
Soma		5.409.948,14	4.175.702,24		2.729.281,21	0,00	28.710.314,26
	Glosa	01/2014	02/2014		11/2014	12/2014	Soma
SCP Xingu	46,12%	2.158.866,32	323.612,43		0,00	0,00	2.825.618,17
Construtora dos Campos Gerais	35,67%	3.123.685,67	1.371.416,09	[...]	872.568,46	0,00	14.985.744,36
Soma		5.282.551,99	1.695.028,53		872.568,46	0,00	17.811.362,54
	Glosa	01/2015	02/2015		11/2015	12/2015	Soma
Construtora dos Campos Gerais	41,68%	1.994.702,36	1.417.180,50		-401.678,71	123.716,64	7.562.314,42
Construtora Centro Sul	41,68%	0,00	0,00		-249.328,79	0,00	64.323,88
Construtora Planalto Central	60,64%	0,00	0,00	[...]	-69.843,36	839.504,11	2.252.197,64
Soma		1.994.702,36	1.417.180,50		-720.850,86	963.220,76	8.878.835,94

A matéria tributável apurada nesta Infração, acima destacada na cor amarela, encontra-se assim discriminada no Auto de Infração referente ao IRPJ (fls. 32.193 e 32.194):

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS E DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS POR DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS E/OU NÃO NECESSÁRIOS

Custos e despesas majorados por distribuição disfarçada de lucros e/ou não necessários apurados conforme Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	23.830.879,39	150,00
31/12/2012	30.677.440,29	150,00
31/12/2013	28.710.314,26	150,00
31/12/2014	17.811.362,54	150,00
31/12/2015	9.878.835,94	150,00

Infração n.º 2

Quanto à Infração n.º 2, a Autoridade Fiscal informa que "além da glosa como distribuição disfarçada de lucros, ante o exposto, parte do custo de aquisição também se enquadra como não dedutíveis, segundo o disposto nos arts. 299, 300 e 324 do Regulamento do Imposto de Renda".

Nesse sentido, esclarece que "adotou os mesmos critérios relatados na Infração n.º 01 para efeito de glosa dos custos ou despesas de amortização". E continua afirmando que, neste caso, "foram utilizados os dados das planilhas de amortizações apresentados pela fiscalizada, fls. 11746, 13172 e 15097, após avaliação entre os dados destas planilhas e os valores contabilizados".

Os valores glosados encontram-se demonstrados nas 132 folhas da Planilha 06 (fls. 32.477 a 32.608). Em análise à referida planilha, nota-se que se trata de glosa de parte do custo de aquisição de trechos rodoviários incorporados ao ativo da Contribuinte.

A matéria tributável apurada nesta Infração encontra-se assim discriminada no Auto de Infração referente ao IRPJ (fls. 32.194 e 32.195):

AMORTIZAÇÃO**INFRAÇÃO: AMORTIZAÇÃO NÃO DEDUTÍVEL POR DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS E/OU DESNECESSÁRIO**

Amortização indedutível em função da majoração do custo de aquisição por distribuição disfarçada de lucros e/ou parte não necessária, conforme Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	13.399.746,67	150,00
31/12/2012	22.438.462,70	150,00
31/12/2013	30.904.005,20	150,00
31/12/2014	40.666.762,35	150,00
31/12/2015	44.415.116,74	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2011 e 31/12/2015:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 249, inciso I, 251, 289, 324, §§ 2º e 4º, e 325 do RIR/99

Arts. 464 a 468 do RIR/99.

Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

Infração nº 3

Segundo a Autoridade Fiscal, "ao pagar sobrepreço às intermediárias pessoas ligadas mediante distribuição disfarçada de lucros evidenciou-se desnecessária a obtenção de empréstimos e financiamentos e, por consequência, as despesas financeiras vinculadas são também desnecessárias e, assim, indedutíveis".

A apuração das despesas com juros considerados indedutíveis encontra-se demonstrada na Planilha 07 (fl. 32.609). No Auto de Infração referente ao IRPJ, a matéria tributável referente a esta Infração encontra-se assim discriminada (fl. 32.194):

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: DESPESAS COM JUROS NÃO NECESSÁRIOS**

Despesas de juros não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	3.327.425,22	150,00
31/12/2012	3.602.521,36	150,00
31/12/2013	3.452.590,22	150,00
31/12/2014	3.605.891,72	150,00
31/12/2015	3.798.083,44	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2011 e 31/12/2015:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 289 e 300 do RIR/99

Lei nº 4.506, de 1964, arts. 46 e 47.

Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

INFRAÇÃO Nº 4 - RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Em referência à Infração nº 4, a Autoridade Fiscal informa ter constatado, no período fiscalizado, que "há transferências das contas do grupo de Receitas Tarifárias (Receita Bruta) para a conta do exigível a longo prazo Obrigações com a Concessão e desta para o exigível a curto prazo Obrigações com a Concessão, em montantes substanciais". Ainda segundo a Autoridade Fiscal:

Tais receitas de pedágio foram reclassificadas como passivos e identificados sob a nomenclatura de 'Obrigações com a Concessão' exigível a curto ou a longo prazo, tendo como consequência a não tributação nos respectivos montantes de receitas nos fatos geradores.

[...]

Em 31/12/2015, a conta do exigível a longo prazo Obrigações com a Concessão tinha saldo de R\$ 151.510.787,37 e a conta do exigível a curto prazo Obrigações com a Concessão, saldo de R\$ 6.058.212,15, totalizando R\$ 157.568.999,52. Tal fato motivou a intimação para esclarecimentos.

Em atenção à intimação fiscal, a Contribuinte esclareceu que se trata de "valores a serem apropriados como receita de acordo com o regime de competência, em atendimento ao disposto no art. 407 do Decreto nº 3.000/1999", e apresentou a seguinte tabela, contendo a evolução dos saldos nas contas "Obrigações com a Concessão:

Evolução Obrigação com a Concessão

Descrição	Conta	Realizado					Total
		2010	2011	2012	2013	2014	
Ingressos Financeiros (Tarifas de Pedágio)	1100000.3111	165.611.704,49	193.319.552,80	213.286.416,40	235.510.363,20	255.079.999,90	264.187.403,00
Receita apropriada por competência (a)		138.145.825,69	159.714.747,46	185.870.085,12	204.821.301,77	229.692.559,74	251.181.920,49
Saldo Obrigações com a Concessão (b)		27.465.878,80	61.070.684,14	88.487.015,42	119.176.076,85	144.563.517,01	157.568.999,52
Curto Prazo	1.219.505	-5.038.235,59	-5.705.835,00	-	-19.663.683,87	-7.430.498,74	-6.058.212,15
Longo Prazo	1.222.101	-22.427.643,21	-55.364.849,13	-88.487.015,41	-99.512.392,97	-137.133.016,26	-151.510.787,37

Descrição	Projetado					Total	
	2016	2017	2018	2019	2020		
Ingressos Financeiros (Tarifas de Pedágio)	266.829.277,03	269.497.569,80	272.192.545,50	274.914.470,95	277.663.615,67	280.440.251,81	2.968.533.170,55
Receita apropriada por competência (a)	234.289.730,57	269.845.763,33	298.647.205,91	305.407.980,36	349.356.709,78	341.559.340,33	2.968.533.170,55
Saldo Obrigações com a Concessão (b)	190.108.545,98	189.760.352,46	163.305.692,04	132.812.182,63	61.119.088,52	-0,00	1.335.438.033,39
Curto Prazo	-24.068.237,58	-44.599.737,31	-43.774.727,67	-77.249.374,69	-61.119.088,51	-	-294.707.631,32
Longo Prazo	-166.040.308,39	-145.160.615,13	-119.530.964,36	-55.562.807,73	-	-	-1.040.730.401,96

(a) Valores reconhecidos como receita, em respeito ao princípio da competência, em consonância com os investimentos realizados.
(b) Saldo de valores recebidos referentes a investimentos ainda não executados.

A Autoridade Fiscal considerou a resposta da Contribuinte insuficiente, e expediu nova intimação requerendo da Contribuinte o detalhamento dos cálculos realizados para determinação dos valores reclassificados no passivo.

Em atenção à reintimação, a Contribuinte apresentou os esclarecimentos complementares de fls. 15.112 a 15.125, e em referência à resposta da Contribuinte, a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

A explicação apresentada pela concessionária, acompanhada de planilhas auxiliares, diga-se de passagem, é bastante convincente, mas quanto à execução de serviços ou obras é feita referência a um 'cronograma firmado com o DER até o término da concessão' e não ao Programa de Exploração (PER). Nem mesmo foi mencionada a pendência de Processo de Revisão Amigável protocolizada em 2011 pela concessionária.

Destaca-se que, considerando que o contrato de concessão teve modificações, como alteração unilateral e aditivos, faz necessário compatibilizar o Programa de Exploração (ou o cronograma que o substitua) ao retorno do investimento.

Assim, a concessionária formalizou em 2011 Processo de Revisão Amigável do Contrato de Concessão, protocolo nº 07.917.963-9/2011, com o fim apurar eventual desequilíbrio da equação econômico-financeira.

Motivado pelo exposto, a fiscalização solicitou a planilha do cálculo da taxa interna de retorno (TIR) – Quadros 19 e 21, obtendo a seguinte resposta do DER/PR, fls. 29285:

08.4 - As informações requeridas neste item estão em discussão entre o DER e a Concessionária, dentro do Processo de Revisão Amigável e, portanto, ainda não há informações disponíveis neste nível de detalhe.

Diante da resposta do DER/PR, a fiscalização, por meio da Intimação n.º 236/2017, solicitou, à pessoa jurídica fiscalizada, a planilha elaborada pela contribuinte que tenha embasado o pedido de revisão amigável, fls. 15205-15234, e dados adicionais para a correta verificação daquilo que viesse a ser apresentado.

Em 01/08/2017, a contribuinte apresentou a seguinte manifestação, fls. 15236-15237:

4 - A Intimada informa que não dispõe de planilha de fluxo de caixa que tenha por base dados efetivos da escrituração contábil.
Em anexo, encaminhamos planilha com os eventos contratuais ainda pendentes de solução, objeto do Pedido de Revisão Amigável. Oportuno registrar que tais eventos ainda se encontram em discussão administrativa e uma vez consolidados, devem ser parte integrante do processo que inclui o Cronograma de Investimentos, Fluxo de Caixa Contratual, Fluxo de Caixa Marginal, nos termos da resolução n.º 3951 de 07/04/2011 de ANTT e Acórdão n.º 3785/2014 de 12/06/2014 do TCE/PR, entre outros, que se encontram explicitados no TA05/2016 que segue anexo.

A pessoa jurídica não apresentou a planilha do cálculo da TIR, mas apresentou os elementos necessários para a verificação da exatidão.

Já o DER/PR, em 03/08/2017, atendendo ao Ofício n.º 54/2017-Safis desta DRF, apresentou cópia do 5º Termo Aditivo ao Contrato de Concessão do Lote 75, de 28/11/2016, bem como cópia integral do respectivo processo (protocolo 14.206.832-0), fls. 29813-30400, e os demonstrativos do cálculo da TIR (formato de planilhas eletrônicas), fls. 30401.

Cópia dos elementos apresentados pelo DER/PR foram entregues à fiscalizada para manifestação por meio da Intimação n.º 367/2017.

A contribuinte assim se manifestou, fls. 16001-16002:

Entendemos pertinente frisar que a conta contábil "Obrigações com a Concessão" reflete o tratamento contábil próprio para natureza deste tipo de contrato, ou seja, refere-se à contabilização da receita de acordo com o regime de competência, nos termos da legislação do IRPJ, e não a "receita diferida".

Ademais, diferentemente do que foi mencionado pela fiscalização no item 3 do Ofício n.º 54/2017, a referida conta contábil não corresponde às obras de melhoria a serem executadas e não implementadas em razão da pendência do processo de revisão amigável. A referida conta é composta, de fato, pelas receitas a serem apropriadas, por competência, em períodos futuros, considerando o conjunto de todas as obras a serem realizadas até o final do contrato, de acordo com as condições vigentes e firmadas com a administração pública, não havendo qualquer relação destes valores com o processo de revisão amigável.

Ou seja, não se justifica a "preocupação fundada" da fiscalização mencionada neste mesmo tópico 3 do Ofício n.º 54/2017 em relação à tributação destes valores, vez que os impositivos existentes na conta contábil "obrigações com a concessão" serão tributados integralmente até o final da concessão, na devida competência, a qual é determinada de acordo com a execução das obras de melhorias.

Isso se comprova pelo fato de que, o saldo da conta contábil "obrigações com a concessão" será reduzido, e consequentemente levada a tributação conforme planilha de cálculo disponibilizada para a fiscalização em resposta à intimação anterior.

Assim, a partir do momento em que as obras a que elas se referem forem executadas, as receitas que constarão no resultado contábil tributável, serão superiores aos montantes recebidos nas prestações de serviço.

Repte-se que não há diferimento da receita bruta pela concessionária, mas tão somente o reconhecimento, por competência, de suas receitas, nos períodos contábeis em que se dá a execução de obras e serviços firmados nos estritos limites do contrato de concessão.

A questão se é procedente a 'preocupação fundada' seria resolvida com a solução do processo de reequilíbrio (protocolo nº 07.917.963-9/2011), mas encontra-se pendente de decisão ou acordo até hoje, pois:

- Se de fato há desequilíbrio econômico-financeiro em prejuízo da concessionária, pode ocorrer:

a) revisão da tarifa e, neste caso, a preocupação da fiscalização não tem fundamento.

b) redução de obras a serem executadas, nesta hipótese a preocupação é fundada.

- Se há desequilíbrio econômico-financeiro em detrimento do poder concedente ou mesmo dos usuários, a preocupação também é fundada.

[...]

Considerando todos os pontos expostos, o procedimento fiscal não ficaria completo sem a devida verificação da compatibilidade da receita reclassificada, vinculada a obras futuras, em relação à questão do reequilíbrio e os efeitos tributários.

Ante o exposto, a fiscalização se viu obrigada a elaborar os demonstrativos de natureza contábil-fiscal para concluir de forma satisfatória a ação fiscal.

Para o cálculo, de início, a fiscalização elaborou a Planilha TIR 01, isto é a base inicial de dados, constituída essencialmente de dados dos anos-calendário 1997 a 2016, extraídos das DIPJ e das ECF.

Houve o cuidado de indicação da origem dos dados nesta e em outras planilhas; inclusive está sendo anexado arquivo compactado com os demonstrativos na forma de planilhas eletrônicas, com a manutenção das fórmulas utilizadas.

Os demonstrativos identificados como Planilhas TIR encontram-se no processo administrativo, mas não serão transcritas neste relatório, pois são demasiadamente extensos.

Na sequência, foi elaborada a Planilha TIR 02, ou seja, dos ajustes cabíveis no cálculo da taxa interna de retorno (TIR) por meio das planilhas subsequentes.

Neste ponto, é importante a descrição resumida de cada uma Planilhas.

*As Planilhas TIR 03A, 03B e 03C têm por base os dados fornecidos pelo DER/PR (Quadro 19) – recursos próprios (sem financiamentos de terceiros), com TIR de referência de **17,15988%**:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 03A	Quadro 19 - Dados originais do DER/PR: TIR de 17,15988% , calculada somente com utilização de recursos próprios (sem financiamentos)
Planilha TIR 03B	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados); TIR de 25,02410% .
Planilha TIR 03C	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados), zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018; TIR de 23,95775% .

*As Planilhas TIR 04A, 04B e 04C têm por base os dados de DIPJ e ECF, utilizados pela fiscalização para o preenchimento do modelo fornecido pelo DER/PR (Quadro 19), com TIR de referência de **17,15988%**, mantidos os dados da planilha original nos anos de 2017 a 2021:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 04A	Quadro 19 - Dados originais de DIPJ e ECF: TIR de 26,62319% , calculada somente com utilização de recursos próprios (sem financiamentos)
Planilha TIR 04B	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e inclusão de obras vinculadas à reclassificação de receitas); TIR de 32,11223% .
Planilha TIR 04C	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços, inclusão de obras previstas e zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018); TIR de 31,37543% .

*As Planilhas TIR 05A, 05B e 05C têm por base os dados fornecidos pelo DER/PR (Quadro 21) – recursos próprios e provenientes de financiamentos de terceiros, com TIR de referência de **23,84000%**:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 05A	Quadro 21 - Dados originais do DER/PR: TIR de 19,55200% , calculada com utilização de recursos próprios e de terceiros (financiamentos)
Planilha TIR 05B	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados); TIR de 28,01575% .
Planilha TIR 05C	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados), zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018; TIR de 26,36141% .

*As Planilhas TIR 06A, 06B e 06C têm por base os dados de DIPJ e ECF, utilizados para o preenchimento do modelo fornecidos pelo DER/PR (Quadro 21), mantidos os dados da planilha original nos anos de 2017 a 2021, com TIR de referência de **23,84000%**:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 04A	Quadro 21 - Dados originais de DIPJ e ECF: TIR de 23,63149% , calculada com utilização de recursos próprios e de financiamentos.

Denominação	Descrição
Planilha TIR 04B	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e juros desnecessários, com inclusão de obras vinculadas à reclassificação de receitas); TIR de 30,11524% .
Planilha TIR 04C	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e juros desnecessários, inclusão de obras previstas e zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018); TIR de 29,20505% .

A fiscalização concebeu e realizou os cálculos para demonstrar a TIR, de modo a não restar dúvidas, mas por conta do tempo exíguo, não fez a análise e os ajustes das provisões e outras despesas de menor relevância.

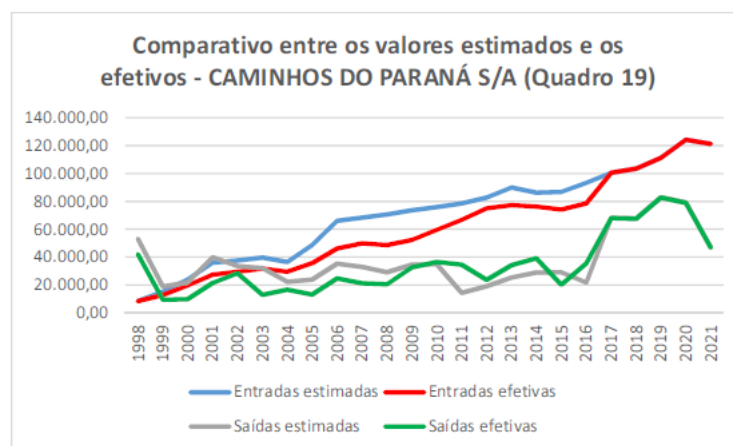
O zeramento do pedágio é mera referência para evidenciar de forma cabal o quanto está expressiva a TIR.

Assim, mesmo com o zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018, a TIR, apurada com os dados de DIPJ e ECF, chega a **31,37543%** e **29,20505%**, respectivamente Quadros 19 e 21.

Os comparativos demonstram de maneira cristalina os efeitos do ato unilateral e dos aditivos. A redução foi muito maior na execução de obras e serviços que nas receitas.

O gráfico a seguir evidencia tal constatação.

A linha vermelha, representativa das entradas (receitas) é ascendente, enquanto a linha verde, das saídas (custos e obras) é estável e em baixa, no período fiscalizado



Destaca-se que, ao realizar os cálculos segundo a metodologia adotada, a fiscalização, ainda que de modo precário, observou parcial o disposto no acórdão AC-2983-48/16-P, do Tribunal de Contas da União (TCU), sessão extraordinária de 23/11/2016.

[...]

Segundo o demonstrado por meios das Planilhas TIR, a preocupação da fiscalização tem fundamento.

Fazendo alusão ao Código do Consumidor, a situação apurada está longe do razoável, pois o pedágio é rigorosamente pago pelos usuários, mas estes não conseguem ver concretizada a execução das obras acordadas originalmente, por conta do alegado desequilíbrio em prejuízo em desfavor da concessionária. Na realidade, o desequilíbrio econômico-financeiro, segundo os números apurados, prejudica o poder concedente e, principalmente os usuários das rodovias.

Aliás, por conta do alegado desequilíbrio econômico-financeiro pela concessionária, o Programa de Exploração (PER) foi modificado várias vezes.

Por exemplo, a duplicação da rodovia BR 277, trecho Relógio a Guarapuava, estava prevista originalmente para os anos de 2004 a 2006; com a revisão, foi alterada a duplicação para os anos de 2008 a 2011; posteriormente para 2010 a 2011.

Salienta-se, ainda, que, ao deixar de recolher os tributos devidos aos cofres públicos, a fiscalizada acabou fazendo frente à necessidade de disponibilidades para o pagamento dos lucros remanescentes, pois parte substancial dos resultados foi transferido às pessoas ligadas (distribuição disfarçada de lucros).

No caso em tela, se a pessoa jurídica tivesse recolhido o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS sobre as receitas reclassificadas indevidamente como passivos, teria arcado com dispêndios na ordem de R\$48.983.824,95 nos anos-calendário 2011 a 2015, o que afetaria o fluxo de caixa do período.

Para simples referência, destaca-se que a fiscalizada dispunha de R\$ 3 milhões em 31/12/2015, a título de disponibilidades e equivalentes de caixa. Com o pagamento dos tributos, o grupo de disponibilidades e equivalentes de caixa ficaria com saldo desfavorável em quase R\$ 46 milhões.

Ante o exposto, a fiscalização restabeleceu à condição de receita bruta os valores reclassificados indevidamente como obrigações, tributando-os na forma da legislação aplicável.

Com base nessa fundamentação, **a reclassificação de receitas foi integralmente desconsiderada** e, por consequência, todos os valores reclassificados foram levados à base de cálculo do lançamento do IRPJ e da CSLL. E conforme assinalado antes, esses mesmos valores compuseram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com exceção das receitas reclassificadas referentes aos meses de janeiro a novembro de 2011.

A demonstração dos valores reclassificados pela Contribuinte encontra-se na planilha "Consolidado Mensal + Lançamentos Contabeis.xlsx", anexa à resposta de fls. 15.112 a 15.125. Anualmente, o saldo de "Obrigações com a Concessão" foi acrescido do valor demonstrado na coluna "Variação" da tabela abaixo, que corresponde à matéria tributável da Infração nº 4:

Valores em Reais

ANO	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	VARIAÇÃO
2011	27.465.878,80	61.070.684,14	+ 33.604.805,33
2012	61.070.684,14	88.487.015,42	+ 27.416.331,28
2013	88.487.015,42	119.176.076,85	+ 30.689.061,43
2014	119.176.076,85	144.563.517,01	+ 25.387.440,16
2015	144.563.517,01	157.568.999,52	+ 13.005.482,52

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Por entender presentes as circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a Autoridade Fiscal exasperou a multa de ofício acrescida aos tributos lançados, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A fundamentação desenvolvida pela Autoridade autuante para qualificação da multa de ofício encontra-se no item VII.7 do Termo de Verificação Fiscal.

Em síntese, a Autoridade Fiscal entendeu estar configurada a conduta de sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, em razão da "prática de ato comissivo tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade fazendária, no caso a omissão de receitas e a dedução de custos e despesas indedutíveis", haja vista que "nenhuma das quatro infrações tributárias tem qualquer indicação na escrituração contábil e fiscal, DIPJ e ECF, Dacon e Sped Contribuições, ou outro demonstrativo ou declaração de natureza fiscal, e só foram apuradas mediante procedimento investigativo com vasta coleta de documentos junto à fiscalizada, a terceiros (circularizações), ao DER/PR e à Jucepar".

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, "o caso em tela também enquadra-se no disposto do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, pois a conduta da fiscalizada e dos envolvidos também revelou o intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador".

Por fim, a Autoridade Fiscal também concluiu que "a conduta omissiva ou comissiva dos investidores denota o conluio, previsto no art. 73 da Lei nº 4.502/1964".

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Neste processo, além da Contribuinte autuada, outras **SETENTA** pessoas foram arroladas no polo passivo da obrigação tributária exigida.

A relação das pessoas físicas e jurídicas que tiveram responsabilidade tributária atribuída no presente caso encontra-se às fls. 38.569 e 38.570 e, conforme já consignado neste Relatório, as relações societárias entre elas a Contribuinte é o objeto do item V do Termo de Verificação Fiscal.

Basicamente, foram arroladas como responsáveis solidárias:

- as dez pessoas jurídicas que em algum momento durante o período fiscalizado compuseram o quadro de acionistas da Contribuinte (cf. quadro de fl. 32.377), e que, segundo a Autoridade Fiscal, estavam organizadas em sete grupos empresariais:
 - CARTELLONE INVERSIONES SOCIEDAD ANONIMA
 - JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S/A

- COBRA CONSTRUÇÕES LTDA
- CODINEX EMPREENDIMENTOS LTDA
- GRIN INVESTIMENTOS LTDA
- AMÉRICA EMPREENDIMENTOS S/A
- PATTAC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A
- VEREDA-ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA
- TUCUMANN ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA
- GOETZE LOBATO ENGENHARIA LTDA

• quanto ao Grupo 1 (CARTELLONE), além das "líderes" CARTELLONE INVERSIONES SOCIEDAD ANONIMA e JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S/A, foram arroladas as seguintes pessoas jurídicas:

- ANDINA CONSTRUÇÕES PART. E EMPREENDIMENTOS LTDA
- CARTELLONE DO BRASIL LTDA

quanto ao Grupo 2 (CODINEX/GRIN), além das "líderes" COBRA CONSTRUÇÕES LTDA, CODINEX EMPREEND. LTDA e GRIN INVESTIMENTOS LTDA, foram arroladas as seguintes pessoas jurídicas:

- ALFEHANA EMPREENDIMENTOS LTDA
- AREBRA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA

quanto ao Grupo 3 (AMÉRICA), além da "líder" AMÉRICA EMPREENDIMENTOS S/A, foram arroladas as seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- AMERINVEST PARTICIPACOES S/A
- XINGU CONSTRUTORA LTDA
- ALBERTO RACHED
- CINTIA RACHED WINDMULLER
- JAMES ROBERTO WINDMULLER
- JORGE TOKARSKI
- IZIDORO RIGO NETO

quanto ao Grupo 4 (PATTAC), além da "líder" PATTAC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, foram arroladas as seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- REDRAM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA
- ZENDUR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA

- ROCAPART EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
- FLAMAPAR PARTICIPAÇÕES LTDA
- RIO DAS PEDRAS EMPREEND. E PARTICIPAÇÕES LTDA
- RTF PARTICIPAÇÕES LTDA
- CAMILA LEITE MARDER
- CAROLINA BAYER MARDER TRENTINI
- FERNANDA MARDER TORRES
- FLAVIA MARDER TORRES
- LUCAS MARDER TORRES
- MARCELO LEITE MARDER
- MAURO FONTOURA MARDER
- RODRIGO BAYER MARDER
- ROSANA MARDER TORRES
- SERGIO FONTOURA MARDER
- SIMONE LEITE MARDER
- THIAGO CORREA MARDER
- HENRIQUE LEITE MARDER
- quanto ao Grupo 5 (VEREDA), além da "líder" VEREDA-ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA, foram arroladas as seguintes pessoas físicas e jurídicas:
- VISTA ALEGRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA
- MIERS CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA
- ZGP ADMINISTRACAO EMPREEND. E PARTICIPAÇÕES LTDA
- ANA ELISA OSTERNACK FIGUEIREDO
- BERNARDO OSTERNACK FIGUEIREDO
- CECILE MIERS
- FLAVIO RIBEIRO BETTEGA
- HILARIO PAULO MIERS FILHO
- KARIN MIERS MACHIONI
- MARIA CECILIA OSTERNACK FIGUEIREDO

- ROSANE MIERS
- SIMONE MIERS
- ZOEDIR GAVA PICCINELLI
- GIOVANI PICCINELLI
- quanto ao Grupo 6 (TUCUMANN), além da "líder" TUCUMANN ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA, foram arroladas as seguintes pessoas físicas e jurídicas:
 - CONSTRUTORA GARANTIA LTDA
 - PLATINUN ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA
 - RG PARTICIPAÇÕES S/A
 - MULLER PARTICIPAÇÕES S/A
 - GLUCK PARTICIPAÇÕES S/A
 - IZAURA MARIA MATTOS DA SILVA REIS MULLER
 - JOAO ACHILLES GRENIER GLUCK
 - JOSE MARIA RIBAS MULLER
 - REGINA LUCIA RIBEIRO DOS SANTOS GLUCK
 - RAFAEL RIBEIRO DOS SANTOS GLUCK
- quanto ao Grupo 7 (GOETZE LOBATO), além da "líder" GOETZE LOBATO ENGENHARIA LTDA, foram arroladas as seguintes pessoas físicas e jurídicas:
 - RGL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
 - PORTINATX EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
 - CARLOS ROBERTO NUNES LOBATO
 - PAULO FERNANDO BILLES GOETZE
 - GUSTAVO HAUSLADEN LOBATO
 - RENATA HAUSLADEN LOBATO MARDER

Quanto à fundamentação para atribuição de responsabilidade, no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, contido no corpo de cada um dos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apresentou a mesma motivação e o mesmo enquadramento legal para todos os responsáveis solidários, sem qualquer distinção, remetendo-os ao Termo de Verificação Fiscal. Abaixo segue reproduzido um exemplo:

CNPJ
05.428.477/0001-96
Nome Empresarial
JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CMILES S.A
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Fato
Motivo
Sujeição passiva caracterizada em minucioso relato por meio do Termo de Verificação Fiscal.
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei n.º 5.172/66.

A partir de 01/01/2000
Art. 121, parágrafo único, inciso II, arts. 123 e 128 da Lei n.º 5.172/66 e demais disposições legais mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

Por outro lado, no Termo de Verificação Fiscal verifica-se que, além do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), a Autoridade Fiscal também fundamentou a atribuição de responsabilidade tributária no art. 135 do CTN, bem como no art. 50 do Código Civil. Tal fundamentação segue abaixo reproduzida na íntegra:

VIII – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Ante o exposto as pessoas físicas e jurídicas referidas no corpo de cada um dos Autos de Infração são responsáveis tributárias nos termos dos art. 124 da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional):

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Os atos praticados pela fiscalizada e pelos demais interessados tiveram como efeito o aumento o lucro de fato em detrimento do lucro legal. Não há como negar o interesse comum, pois há clara identidade entre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, que é o lucro, e a conduta dos envolvidos com o objetivo de maximizar o lucro em detrimento da arrecadação de tributos aos cofres da União.

Quanto maior o lucro (de fato), combinado com o não pagamento ou pagamento a menor de tributos, maior é o efeito no Caixa para disponibilidade de numerário para a distribuição do lucro tangenciado.

A situação apurada nesta fiscalização qualifica os envolvidos com poderes de administração em disposições delineadas por meio dos arts. 121 e 135 do CTN (destaques da fiscalização):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como se verifica, as condutas dos envolvidos são estranhas ao interesse social da pessoa jurídica e foram praticadas com excesso de poderes e infração de lei e estatuto social.

As condutas dos envolvidos colidem com as disposições dos arts. 153 e 154 da Lei nº 6.404/1976 (destaques da fiscalização):

Deveres e Responsabilidades

Dever de Diligência

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Finalidade das Atribuições e Desvio de Poder

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

b) sem prévia autorização da assembleia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;

c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembleia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.

Em 05/02/1998, os investidores da companhia firmaram o Acordo de Acionistas na forma do art. 118 da Lei nº 6.404/1976, aditando-o em 10/02/1999. Com a redação mostrada de forma consolidada, o Acordo de Acionistas trata dos seguintes pontos:

por sua vez, comparecendo na condição de Interviente:

CAMINHOS DO PARANÁ S.A., pessoa jurídica de direito privado, com sede em Irati, Estado do Paraná, à Rua Luiz Fernando Gomes, n. 130, inscrita no CNPJ sob n. 02.221.358/0001-70, ora designada simplesmente como Companhia;

(iii) Considerando que as Partes detêm, em conjunto, 100 % (cem por cento) do capital votante da Companhia;

Considerando que a Companhia será administrada de forma compartilhada buscando o melhor consenso possível entre as Partes, de acordo com a proporção de suas participações no capital votante, obedecidas as disposições pertinentes constantes do Acordo;

Considerando que as decisões estratégicas da Companhia nas áreas técnica, industrial, financeira, comercial e de recursos humanos serão sempre motivadas por interesses comuns das Partes, buscando maximizar o retorno de seus investimentos, mediante uma política consistente e realista de pagamento de dividendos, têm como justo e acertado, assim declarando que têm os poderes necessários à celebração e cumprimento do aqui avençado, firmam o presente Acordo de Acionistas, doravante designado simplesmente como Acordo, o que fazem de harmonia com as cláusulas e condições que se seguem:

Segunda Deliberação - Do Quorum de Deliberação em Conselho de Administração

2.2. Fica alterado, como alterado está, o caput da cláusula nona do Acordo de Acionistas, cuja redação passa a ser a seguinte:

"Cláusula 9ª. Será aprovada somente com o voto dos membros indicados por acionistas detentores de pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) das ações com direito a voto, as deliberações seguintes:

I - Fixação da orientação geral dos negócios da Companhia, especialmente no que concerne à definição do plano estratégico, plano de investimentos, orçamentos anuais, organograma funcional, plano de cargos e salários. Expressamente inclui-se neste item a definição da oportunidade e maneira com que se exigirá a implementação do financiamento da Companhia por empréstimo dos Acionistas, conforme disposto no item 4.2 da Cláusula Quarta do Acordo Marco por estes celebrado.

V - Propostas de aquisição, cessão, transferência, alienação ou oneração, a qualquer título ou forma, de:

f) realização de operações e negócios de qualquer natureza com acionistas, seus controladores, controladas e coligadas, os administradores, funcionários e parentes de quaisquer destes ou da sociedade;

g) aprovação dos orçamentos anual e plurianual gerais integrados (orçamentos das operações, orçamentos de investimentos, e orçamentos de fluxo de caixa) da sociedade e de suas controladas e coligadas, fixação da política de investimento e da estratégia empresarial.

l) estabelecimento da política de pagamento de dividendos;

Cláusula 21ª. Obrigam-se as Partes a cumprir e a fazer cumprir integralmente tudo o que é pactuado entre elas no presente instrumento, pelo que reconhecem e afirmam ser nula e ineficaz, entre elas e perante a Companhia, qualquer atitude ou medida que tomarem em discordância com o ora pactuado ou que represente violação frontal ou indireta às obrigações por elas assumidas.

§ 1º. O Acordo obriga as Partes e seus sucessores, a qualquer título.

§ 2º. As obrigações aqui descritas são assumidas pelas Partes em carácter irrevogável e irretroatável.

Quarta Deliberação - Miscelânea

4.1. As PARTES ratificam o Acordo de Acionistas, que permanece em vigor naquilo que não tiver sido alterado neste primeiro termo aditivo, ou que com este não colida.

As cláusulas do Acordo de Acionistas em destaque não podem ser utilizadas de modo a reduzir ilicitamente o lucro da pessoa jurídica. Não está ao talante do intérprete escolher a norma a ser observada. Vejamos o que dispõe o artigo 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Por fim, as condutas dos envolvidos materializam uma burla ao princípio da entidade, pois o patrimônio de uma empresa não deve se confundir com as de outras ou mesmo com o patrimônio de seus sócios ou acionistas. O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 750/1993 alterada por meio da Resolução CFC nº 1.282/2010, vigente até 31/12/2016, assim é a definição do Princípio da Entidade:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos

não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Confusão Patrimonial

Por todo o exposto, fica ainda caracterizada a confusão patrimonial na forma do art. 50 da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil):

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Neste ponto se encerra o relatório referente às conclusões da Autoridade Fiscal, e a partir de agora se inicia a exposição da essência dos argumentos encontrados nas **treze impugnações** apresentadas.

IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE (IMPUGNAÇÃO 01)

Da exigência fiscal a Contribuinte foi cientificada em 29/12/2017. Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 32.917 a 32.971, mais anexos, por meio da qual preliminarmente alega que o lançamento fiscal é nulo porque seus motivos não restaram demonstrados de forma explícita e compreensível, e também porque se funda em indícios precários e em meras ilações e comparações simplistas.

Na sequência, caso não seja acolhida a preliminar de nulidade, a Contribuinte pede o provimento da Impugnação para que seja reconhecida a decadência de parte dos débitos lançados. No mérito, requer o cancelamento das cobranças em virtude da improcedência da acusação de ter havido distribuição disfarçada de lucros. Requer, ainda, o cancelamento de parte dos valores lançados em razão de ter havido erros grosseiros na apuração da matéria tributável.

Quanto à Infração n.º 4 (referente às receitas reclassificadas), a Contribuinte defende o procedimento que adotou e aponta inconsistências nas premissas utilizadas pela Autoridade Fiscal para desconsiderar os cálculos que lhe foram apresentados no curso do procedimento de fiscalização.

Alega, ainda, a impossibilidade da exigência concomitante da multa de ofício proporcional ao tributo não pago e da multa de ofício isolada em razão da falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Requer, também, a compensação dos tributos pagos pelas SCP e pelas empresas construtoras prestadoras dos serviços, bem como a exclusão dos valores de PIS/Pasep e Cofins au tuados da base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos.

Por fim, requer a redução da penalidade aplicada para o patamar ordinário de 75%, e a exclusão dos juros calculados sobre a multa de ofício.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 02)

Em 29/12/2017, a pessoa jurídica CARTELLONE INVERSIONES SOCIEDAD ANONIMA, com sede na Argentina, foi cientificada do

lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, por intermédio de seu representante legal do Brasil.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 34.104 a 34.178, mais anexos, por meio da qual alega que "além da patente insubsistência do crédito tributário lançado em face da Caminhos do Paraná", [...] "também não poderá prosperar a responsabilização da Impugnante, uma vez que não restou caracterizada a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN".

Nesse sentido, no item II de sua Impugnação, suscita preliminar de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária por vício de motivação e cerceamento do direito de defesa em razão (i) da ausência de individualização das condutas praticadas pelos responsáveis solidários; (ii) da impossibilidade da acusação fiscal quanto à aplicação do art. 135 do CTN; e (iii) da falta de liquidez do crédito tributário devido a erro nos valores exigidos dos sujeitos passivos solidários.

No item III.1, ratifica integralmente os argumentos apresentados pela Contribuinte autuada contra o lançamento do crédito tributário.

No item III.2, alega que, em razão da ausência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deve ser contado segundo a previsão do § 4º do art. 150 do CTN, de modo que modo, "como a intimação da Impugnante ocorreu em 29/12/2017 (Doc. 01), estão atingidos pela decadência: (i) para o IRPJ e CSLL, os fatos geradores ocorridos até 31/12/2011; e (ii) para o PIS/COFINS, os fatos geradores ocorridos até 31/11/2012".

No item III.3, alega a impossibilidade de atribuição da sujeição passiva solidária fundada no inciso I do art. 124 do CTN, em razão de o mero interesse econômico não ser suficiente para autorizar seu enquadramento na hipótese prevista no dispositivo mencionado.

Nesse sentido, segundo seu entendimento, "o artigo 124, inciso I, do CTN, não trata de mero interesse econômico, mas sim da denominada solidariedade obrigacional, que se dá apenas nos casos de pluralidade de contribuintes". E segue sua argumentação, nessa mesma linha, afirmando que, "em momento algum, ocupou, junto com a Caminhos do Paraná, o mesmo polo na situação que constituiu o fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS".

Acrescenta neste item III.3, ainda, que nem sua participação direta na Contribuinte autuada e nem sua participação indireta nas SCP e Construtoras □ que, de acordo com a fiscalização, teriam sido contratadas por valores superiores aos de mercado □ seriam suficientes para seu enquadramento na hipótese prevista no inciso I do art. 124 do CTN.

Por fim, ainda no item III.3, a Impugnante afirma que, "ao contrário do que foi aventado pela Autoridade Fiscal, nenhuma destas supostas infrações fiscais gerou qualquer tipo de benefício econômico à Impugnante, razão pela qual não restou verificado nem mesmo o interesse econômico no caso concreto".

No item III.4, a Impugnante se contrapõe à conclusão de que o Acordo de Acionistas se prestaria a transferir a responsabilidade pelo recolhimento de tributos, em ofensa ao art. 123 do CTN.

No **item III.5**, a Impugnante se insurge contra a acusação de que teria havido violação ao Princípio da Entidade, de modo que, no presente caso, seria inaplicável o instituto da confusão patrimonial.

Quanto à qualificação da multa de ofício, a Impugnante primeiramente se defende da acusação de que teria agido com dolo tendente a praticar sonegação, fraude ou conluio, e que, portanto, seria descabida a exasperação da penalidade (**item III.6**); na sequência reclama a aplicação do princípio da pessoalidade da pena para que contra si seja afastada a imposição da penalidade (**item III.7**); alega ser inaplicável a exigência de multa qualificada em caso de dúvida, por força do art. 112 do CTN (**item III.8**); e, por fim, requer que, " caso não seja determinado o cancelamento da multa de ofício em razão dos argumentos acima, deve ser determinado, ao menos, a sua redução, já que o **percentual de 150% tem nítido caráter confiscatório**" (**item III.9**).

Ao final, mais uma vez ratifica todos os argumentos expostos na peça impugnatória apresentada pela Contribuinte, e requer o conhecimento e o provimento de sua Impugnação, com o reconhecimento da inexistência de responsabilidade tributária no presente caso.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 03)

Em 29/12/2017, a pessoa jurídica **JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S/A**, com sede na Argentina, foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, por intermédio de seu representante legal do Brasil.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 34.535 a 34.601, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 04)

Em 29/12/2017, a pessoa jurídica **ANDINA CONSTRUÇÕES PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA**, foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 34.966 a 35.033, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 05)

Em 29/12/2017, a pessoa jurídica **CARTELLONE DO BRASIL LTDA**, foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 35.356 a 35.425, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 06)

Em 29/12/2017, a pessoa jurídica **COBRA CONSTRUÇÕES LTDA.** foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 35.756 a 35.834, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 07)

Em 03/01/2018, a pessoa jurídica **CODINEX EMPREENDIMENTOS LTDA.**, com sede no Uruguai, foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, por intermédio de seu representante legal do Brasil.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 36.222 a 36.299, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 08)

Em 29/12/2017, a pessoa jurídica **GRIN INVESTIMENTOS LTDA.**, com sede no Uruguai, foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, por intermédio de seu representante legal do Brasil.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 36.627 a 36.703, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 09)

Em 03/01/2018, a pessoa jurídica **ALFEHANA EMPREENDIMENTOS LTDA.** foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 37.035 a 37.105, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 10)

Em 17/01/2018, por meio de edital, a pessoa jurídica **AREBRA CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.** foi cientificada do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída.

Irresignada, em 30/01/2018 apresentou a Impugnação de fls. 37.434 a 37.502, basicamente, com a mesma linha argumentativa que consta na IMPUGNAÇÃO 02.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS (IMPUGNAÇÃO 11)

A Impugnação de fls. 37.822 a 37.879, mais anexos, foi apresentada em 26/01/2018 pelas seguintes pessoas jurídicas:

- AMÉRICA EMPREENDIMENTOS S/A
- PATTAC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A
- VEREDA ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA.

- TUCUMANN ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA.
- GOETZE LOBATO ENGENHARIA LTDA.

Todas as Impugnantes acima referidas foram cientificadas do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhes foi atribuída em 29/12/2017, com exceção de VEREDA ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA. que foi cientificada em 03/01/2018.

Em síntese, foram as seguintes as alegações apresentadas pelas Impugnantes acima identificadas:

- nulidade da atribuição de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, inc. I do CTN;
- nulidade da atribuição da responsabilidade pessoal nos termos do art. 135, inc .III do CTN;
- ilegitimidade para figurarem no polo passivo da presente demanda;
- nulidade da autuação, por não terem sido demonstrados os requisitos essenciais à configuração da DDL ou prática de sobrepreço;
- não há sócio controlador que pudesse atuar de forma mandatária com simples intuito de atingir os cofres públicos;
- a simples comparação de margens de lucro entre concessionárias distintas sequer demonstra o mínimo de indício de prática de sobrepreço, podendo tais diferenças ser explicadas pelos trechos detidos por cada concessionária;
- para configuração de sobrepreço, a fiscalização deveria ao menos ter verificado os custos e despesas das concessionárias, comparando os valores e as particularidades inerentes a cada negócio;
- ao colocar a Caminhos do Paraná S/A como a mais rentável entre as concessionárias, há enriquecimento ilícito por parte da União Federal;
- para a glosa de despesas necessárias, deveriam ser verificadas ao menos a natureza, legitimidade e existência das despesas e custos;
- não há que se falar em majoração da multa de ofício, pois não restou configurada fraude ou sonegação, estando todas as operações devidamente registradas na contabilidade e nas obrigações acessórias;
- a necessidade de um trabalho de fiscalização não pode resultar na prática de sonegação, dado que todas as intimações foram cumpridas e os documentos devidamente apresentados;

- a estrutura societária dos envolvidos foi ao final chancelada pela fiscalização, que inclusive se utilizou o Lucro Presumido para obter as margens de lucros para fins de DDL, não desconsiderando, portanto, tal regime de tributação, não havendo qualquer prática de fraude ou sonegação;
- a presunção legal (como no caso da DDL) não pode resultar na imputação de sonegação ou fraude, a não ser que haja a efetiva configuração das condutas que levam a esses crimes, o que não acontece no presente caso;
- não há confusão patrimonial, tampouco ofensa ao Princípio da Entidade;
- para configuração da responsabilidade solidária de que trata o art. 124, inc. I do CTN, deve restar configurado interesse jurídico, com relação imediata com a ocorrência do fato gerador, o que não se verifica no presente caso;
- quando muito, haveria expectativa de interesse econômico indireto, o que não pode ser usado para a configuração do art. 124, inc. I do CTN, sob pena de subverter as prescrições constitucionais que regulam competência e limitações ao poder de tributar do Estado;
- não se pode atribuir responsabilidade solidária com base no quadro societário, sem individualização de condutas;
- não houve prática de excesso de poderes e infração a lei pelos Impugnantes, não havendo que se falar na aplicação do art. 135, inc. III do CTN; e
- a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135, inc. III do CTN não pode coexistir com a responsabilidade solidária/tributária.

Merece destaque o fato de que, no item IV.5.1 da Impugnação, constam argumentos específicos para cada uma das cinco Impugnantes.

Ao final, requerem o provimento da Impugnação, em razão do reconhecimento, preliminarmente, da nulidade da autuação e da atribuição de responsabilidade ou, quando menos, da decadência parcial do direito ao lançamento do crédito tributário ora exigido. E, no mérito, em razão da improcedência dos autos de infração, ou quando menos pela necessidade de afastamento da responsabilidade tributária atribuída às Impugnantes.

Por fim, ratificam a integralidade dos argumentos expostos pela Contribuinte autuada Caminhos do Paraná S/A.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS (IMPUGNAÇÃO 12)

A Impugnação de fls. 37.969 a 38.027, mais anexos, foi apresentada em 26/01/2018 pelas seguintes pessoas jurídicas:

- AMERINVEST PARTICIPAÇÕES S/A
- CONSTRUTORA GARANTIA LTDA.
- PLATINUN ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA.

- REDRAM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA.
- RGL ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.
- PORTINATX EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
- XINGU CONSTRUTORA LTDA.

Todas as Impugnantes acima referidas foram cientificadas do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhes foi atribuída em 29/12/2017, e a Impugnação apresentada contém, basicamente, a mesma linha argumentativa da que consta na IMPUGNAÇÃO 11.

Mais uma vez merece destaque o fato de que, no item IV.5.1 da Impugnação, constam argumentos específicos para cada uma das cinco Impugnantes.

IMPUGNAÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO (IMPUGNAÇÃO 13)

A Impugnação de fls. 37.969 a 38.027, mais anexos, foi apresentada em 26/01/2018 pelas seguintes pessoas jurídicas:

- ZENDUR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
- RG PARTICIPAÇÕES S/A
- ROCAPART EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
- MULLER PARTICIPAÇÕES S/A
- VISTA ALEGRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.
- GLUCK PARTICIPAÇÕES S/A
- FLAMAPAR PARTICIPAÇÕES LTDA.
- RIO DAS PEDRAS EMPREEND. E PARTICIPAÇÕES LTDA.
- RTF PARTICIPAÇÕES LTDA.
- MIERS CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

- ZGP ADMINISTRAÇÃO EMPREEND. E PARTICIPAÇÕES LTDA.
- ALBERTO RACHED
- CINTIA RACHED WINDMULLER
- JAMES ROBERTO WINDMULLER
- JORGE TOKARSKI
- CAMILA LEITE MARDER
- MARCELO LEITE MARDER
- MAURO FONTOURA MARDER

- RODRIGO BAYER MARDER
- SIMONE LEITE MARDER
- THIAGO CORREA MARDER
- HENRIQUE LEITE MARDER
- SERGIO FONTOURA MARDER
- CAROLINA BAYER MARDER TRENTINI
- FERNANDA MARDER TORRES
- FLAVIA MARDER TORRES
- LUCAS MARDER TORRES
- ROSANA MARDER TORRES
- RENATA HAUSLADEN LOBATO MARDER
- CARLOS ROBERTO NUNES LOBATO
- GUSTAVO HAUSLADEN LOBATO
- ANA ELISA OSTERNACK FIGUEIREDO
- BERNARDO OSTERNACK FIGUEIREDO
- MARIA CECILIA OSTERNACK FIGUEIREDO
- FLAVIO RIBEIRO BETTEGA
- KARIN MIERS MACHIONI

- CECILE MIERS
- ROSANE MIERS
- SIMONE MIERS
- HILARIO PAULO MIERS FILHO
- IZAURA MARIA MATTOS DA SILVA REIS MULLER
- JOSE MARIA RIBAS MULLER
- PAULO FERNANDO BILLES GOETZE
- IZIDORO RIGO NETO
- ZOEDIR GAVA PICCINELLI
- GIOVANI PICCINELLI
- JOAO ACHILLES GRENIER GLUCK

REGINA LUCIA RIBEIRO DOS SANTOS GLUCK

RAFAEL RIBEIRO DOS SANTOS GLUCK

Os Impugnantes acima referidos foram cientificados do lançamento fiscal e da responsabilidade tributária que lhes foi atribuída em 29/12/2017, com exceção de RIO DAS PEDRAS EMPREEND. E PARTICIPAÇÕES LTDA., ZGP ADMINISTRAÇÃO EMPREEND. E PARTICIPAÇÕES LTDA., IZIDORO RIGO NETO, GIOVANI PICCINELLI, HENRIQUE LEITE MARDER e RAFAEL RIBEIRO DOS SANTOS GLUCK, que foram cientificados em 30/12/2017, 03/01/2018, 09/01/2018, 10/01/2018, 17/01/2018 e 18/01/2018, respectivamente.

A Impugnação apresentada contém, basicamente, a mesma linha argumentativa da que consta na IMPUGNAÇÃO 11, e novamente merece destaque o fato de que, no item IV.5.1 da Impugnação, constam argumentos específicos para cada um dos Impugnantes.

É o relatório.

VOTO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – DRJ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

VALOR DE MERCADO NÃO COMPROVADO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS NÃO CONFIGURADA.

Sem prejuízo das outras hipóteses legalmente previstas, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; ou realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Desse modo, a falta de evidenciação do valor de mercado, ou da condição de favorecimento, prejudica o enquadramento na hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

CONTRATO DE CONCESSÃO RODOVIÁRIA. DESEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Em contrato de concessão rodoviária, desde que decidida pela autoridade competente, a existência de desequilíbrio econômico-financeiro pela autoridade competente, ou mesmo de descompasso com o cronograma correto de obras, deveria, no máximo, ensejar ajustes nos valores dos ingressos classificados como passivo quando a própria Autoridade Fiscal reconhece a legitimidade do procedimento contábil adotado pela Contribuinte, e não provocar a completa desconsideração do referido procedimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

[...]

Voto

As trezes Impugnações, apresentadas pelos setenta e um sujeitos passivos, são tempestivas e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, todas devem ser conhecidas.

A Contribuinte atuada impugnou integralmente a exigência fiscal (IMPUGNAÇÃO n.º 1), e os demais sujeitos passivos, além de reiterarem os argumentos apresentados pela Contribuinte atuada, impugnaram a responsabilidade tributária que lhes foi atribuída.

PRELIMINAR DE NULIDADE

No item 3 da IMPUGNAÇÃO n.º 1, a Contribuinte atuada primeiramente alega que o lançamento ora sob exame é nulo porque seus motivos não restaram demonstrados de forma explícita e compreensível.

Com a devida vênia, essa alegação não pode ser acolhida. Como o lançamento resulta de um trabalho de fiscalização relativamente complexo, é natural que sua fundamentação não seja elementar. No entanto, as razões do lançamento foram devidamente expostas pela Autoridade Fiscal, de maneira bastante detalhada, inclusive. Ademais, o teor da própria peça impugnatória demonstra que a Contribuinte atuada entendeu perfeitamente as acusações que lhe foram dirigidas pela Autoridade Fiscal, de modo que não se pode acolher a alegação de nulidade em razão de vício em elemento essencial (motivo) do ato administrativo que materializou o lançamento.

Ainda em sede de preliminar, a Impugnante alega que o lançamento fiscal é nulo também porque se funda em indícios precários e em meras ilações e comparações simplistas, como a constatação de que são diferentes as rentabilidades apresentadas pelas várias concessionárias de rodovias no Estado do Paraná. Reclama, ainda, que "não foi trazida qualquer prova ou mesmo indício de que o preço pago pela Impugnante pelos serviços e pela execução das obras seria superior aos praticados no mercado". Argumentos semelhantes também são encontrados no item III.3 das IMPUGNAÇÕES n.º 11 a 13.

Ainda segundo a Contribuinte atuada, o lançamento é contraditório haja vista que a Autoridade Fiscal teria adotado dois critérios "frontalmente colidentes", quais sejam, a hipótese de distribuição disfarçada de lucros e a desconsideração da personalidade jurídica das empresas envolvidas. E quanto à matéria da Infração n.º 4, alega que a fiscalização invadiu a competência do DER/PR e baseou o lançamento no resultado de um processo administrativo ainda em curso.

Quanto a essas últimas alegações, muito embora a Contribuinte e os demais sujeitos passivos as tenham apresentado em sede de preliminar, fato é que todas elas dizem respeito ao mérito do lançamento, razão pela qual serão apreciadas no momento adequado.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

MÉRITO DO LANÇAMENTO – DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO

Conforme relatado, no presente caso, a Autoridade Fiscal afirma que a Contribuinte autuada e seus acionistas criaram uma estrutura negocial com a intenção deliberada de transferir lucratividade da Contribuinte autuada (submetida ao regime de lucro real) para entidades optantes pelo regime de lucro presumido, reduzindo indevidamente a tributação incidente sobre a Contribuinte autuada.

Nesse sentido, são claras as palavras da Autoridade Fiscal, primeiramente se referindo às seis sociedades em conta de participação (SCP), e depois às três pessoas jurídicas, que subcontrataram obras e serviços de responsabilidade da Contribuinte:

VI – INFRAÇÕES APURADAS

[...]

1. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS E DESPESAS MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DE SCP

[...]

Neste caso concreto, entre outros fundamentos, a ilicitude encontra-se na constituição de pessoas jurídicas para se manterem dentro do limite de receita bruta de R\$ 48 milhões, no período fiscalizado, para se beneficiarem indevidamente da tributação favorecida pelo lucro presumido.

A fiscalização identificou seis SCP, constituídas e operadas pelos grupos de investidores da concessionária, com o fim de reduzir indevidamente a carga tributária.

Foi apurado por meio da análise da documentação coletada junto aos envolvidos que:

- A participação (desembolsos) dos sócios para a constituição do patrimônio social da SCP foi ZERO.
- A contribuição para o patrimônio da SCP é requisito previsto no art. 994 do Código Civil.
- As SCP foram constituídas **unicamente** para distribuir lucros isentos aos grupos envolvidos mediante a adoção do lucro presumido, cuja base de cálculo tributada do IRPJ é de 8% e da CSLL, de 12%.
- O lucro efetivo das SCP gira em torno de 60%.

- Para simples referência: por um bem, serviço ou obra com custo efetivo de R\$40,00, a fiscalizada pagou R\$100,00, ou seja, 2,5 vezes (sobrepço de 150%).

- Com tal medida, houve enriquecimento ilícito dos envolvidos.

[...]

2. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS E DESPESAS COM A CRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS

A fiscalização identificou três pessoas jurídicas, atividade de construtora, constituídas e operadas pelos grupos de investidores da concessionária, com o fim de reduzir indevidamente a carga tributária.

Foi apurado por meio da análise da documentação coletada junto aos envolvidos que:

- As construtoras foram constituídas **unicamente** para distribuir direta ou indiretamente lucros isentos aos grupos envolvidos, mediante a adoção do lucro presumido, cuja base de cálculo tributada do IRPJ é de 8% e da CSLL, de 12%.

- O lucro efetivo das construtoras gira em torno de 50%.

- Para simples referência: por um bem, serviço ou obra com custo efetivo de R\$50,00, a fiscalizada pagou R\$100,00, ou seja, o dobro (sobrepço de 100%).

- Com a utilização de tais meios, ocorreu enriquecimento não legal dos envolvidos.

[...]

4. CUSTOS E DESPESAS INDEDUTÍVEIS POR DISTRIBUIÇÃO DISFARÇA DE LUCROS E/OU DESNECESSÁRIOS (INFRAÇÃO Nº 1)

[...]

A contratação direta das empresas executoras das obras e serviços pela concessionária com o fim de reduzir substancialmente os custos, as despesas e as amortizações, de modo a aumentar os lucros, constitui dever de diligência previsto no art. 153 da Lei nº 6.404/1976, não observado pelos administradores da fiscalizada.

E mais: as pessoas ligadas **fazem às vezes de filiais de fato**, pois a fiscalizada, de forma diversa das demais concessionárias, segundo os dados cadastrais disponíveis, não tem filiais constituídas.

[...]

5. CUSTOS E DESPESAS COM AMORTIZAÇÕES DE BENS E DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE INDEDUTÍVEIS POR DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS E/OU DESNECESSÁRIOS (INFRAÇÃO Nº 2)

[...]

*Salienta-se, enfim, que as pessoas ligadas **fazem por vezes o papel de filiais de fato**, pois a fiscalizada, segundo os dados cadastrais disponíveis, não tem filiais constituídas.*

A título meramente ilustrativo, destaca-se que as demais concessionárias do anel de integral, exceto a Ecovia, constituíram filiais. No caso da Ecovia, esta tem apenas um ponto de cobrança na rodovia concessionada, que coincide com o domicílio tributário.

[...]

(destaques acrescidos)

Como se nota, a Autoridade Fiscal afirma de maneira bastante clara que **as entidades subcontratadas foram constituídas unicamente para reduzir, de maneira indevida, a tributação incidente sobre a Contribuinte atuada**. E assim fizeram, sob a ótica da Autoridade Fiscal, por meio da transferência de parte dos lucros da Contribuinte atuada para essas entidades a ela vinculadas que se mantiveram "dentro do limite de receita bruta de R\$ 48 milhões, no período fiscalizado, para se beneficiarem indevidamente da tributação favorecida pelo lucro presumido".

Ao ler esses excertos do Termo de Verificação Fiscal, tem-se a clara impressão de que a Autoridade Fiscal estava construindo seus argumentos no sentido da desconsideração das entidades subcontratadas e, por consequência, encaminhando-se para assumir que o conjunto formado pela Contribuinte atuada e pelas nove subcontratadas vinculadas seria, de fato, uma entidade única. Essa leitura, inclusive, é reforçada pela afirmação da Autoridade Fiscal de que as entidades vinculadas "fazem por vezes o papel de filiais de fato".

No entanto, não foi esse o caminho adotado, pois, conforme relatado, a Autoridade Fiscal preservou a individualidade de cada uma das entidades vinculadas, e glosou apenas parcialmente (embora, na maior parte) custos e despesas da Contribuinte, incorridos em contrapartida do faturamento das entidades subcontratadas, sob o fundamento de ter havido distribuição disfarçada de lucros.

Portanto, resta claro que, a despeito de ter afirmado que as entidades subcontratadas foram constituídas unicamente para reduzir, de maneira indevida, a tributação incidente sobre a Contribuinte atuada, a Autoridade Fiscal validou a estrutura comercial encontrada no presente caso, haja vista que, reitera-se, preservou a individualidade de cada uma das entidades vinculadas, admitindo, inclusive, a forma de SCP e a manutenção das opções ao lucro presumido, que afirmou serem indevidas. A essa conclusão também chegaram alguns dos sujeitos passivos solidários, conforme se depreende do item IV.4 das IMPUGNAÇÕES nº 11 a 13 (fl. 37.860):

Sobre a conclusão a que chegou a fiscalização - de que haveria DDL -, destaca-se que todas as relações jurídicas e societárias mantidas entre os envolvidos foram chanceladas, não havendo sequer a desconsideração do Lucro Presumido.

Vale dizer, ainda, que a Contribuinte atuada também entendeu que a Autoridade Fiscal pavimentou o caminho para a desconsideração das entidades

subcontratadas, conforme se verifica ao final da página 5 de sua Impugnação (fl. 32.921):

Desde logo, cumpre salientar que o lançamento é contraditório.

Com efeito, inicialmente afirma que a hipótese é de DDL, e esta é a acusação que efetivamente prevalece, o que exigiria a segregação do lucro entendido como disfarçadamente distribuído e, portanto, a mensuração objetiva e individual por operação realizada. Em seguida, contudo, a fiscalização desconsidera a personalidade jurídica das empresas envolvidas, o que pressuporia a agregação de seus resultados.

Em verdade, a Autoridade Fiscal não chegou a desconsiderar as entidades subcontratadas. Mas, de fato, boa parte de sua argumentação sugeriu que esse seria o caminho adotado.

De qualquer forma, o resultado final foi a acusação de que, no presente caso, teria ocorrido distribuição disfarçada de lucros, conforme definida pelos incisos II e VI do art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (RIR/99):

Art. 464. *Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:*

[...]

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

[...]

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

[...]

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

[...]

Art. 467. *Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:*

[...]

II - no caso do inciso II do art. 464, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão; [...]

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

[...]

Portanto, basicamente, são dois os requisitos necessários para atrair a aplicação da presunção legal de distribuição disfarçada de lucros, nas hipóteses previstas nos incisos II e VI do art. 464 do RIR: **(i) negócio realizado com pessoa ligada; e (ii) valor notoriamente superior ao de mercado.**

Para fins de enquadramento na hipótese de distribuição disfarçada de lucros, o conceito de "pessoa ligada" encontra-se nos arts. 465 e 466 do RIR:

Art. 465. *Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:*

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

[...]

Art. 466. *Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.*

Parágrafo único. *Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.*

No presente caso, a vinculação entre a Contribuinte atuada e as nove entidades subcontratadas é incontroversa. Essa conclusão se extrai do extenso trabalho da fiscalização (nos itens V e VI do TVF), e também das próprias palavras da Contribuinte atuada, no tópico de sua Impugnação em que defende o caráter regular e normal da terceirização nesse setor da economia (fls. 32.931 e ss):

Com efeito, o quadro acionário da Impugnante é composto por vários grupos empresariais, que se reuniram para o fim único de administrar a concessão. Assim, embora sejam sócios neste empreendimento, podem concorrer entre si em outros negócios. Por isso, não lhes seria vantajoso dividir a tecnologia que cada um detém e abrir mão de autonomia negocial e gerencial (o que seria inevitável para que os serviços fossem prestados diretamente pela Impugnante). Ainda que se tratasse de simples concentração na Impugnante da contratação dos executores finais dos serviços (quando não vinculados), a alternativa se revelaria desvantajosa, já que nesse caso os ARTs ficariam na Impugnante, que nada pode fazer com eles, em vez de serem adquiridos por empresas dos grupos participantes do seu capital, onde têm grande valor.

[...]

Isso sem falar que a contratação de SCPs e construtoras vinculadas, e não de outras empresas, também se justifica pelo interesse estratégico de não franquear atestados de responsabilidade técnica à concorrência.

No entanto, ainda que a Contribuinte autuada admita haver vinculação com as nove entidades subcontratadas, ela não concorda que, no caso sob exame, esteja presente a figura de "pessoa ligada", conforme definida pelos arts. 465 e 466 do RIR, necessária para concretização da presunção legal de distribuição disfarçada de lucros. Nesse sentido são os argumentos da Impugnante:

5. DO MÉRITO: IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO DE DDL.

[...]

5.2. Improcedência da acusação de DDL: dedutibilidade dos custos e despesas incorridos com serviços e amortizações.

[...]

Segundo os arts. 464 a 466 do RIR/99, há distribuição disfarçada de lucros quando pessoa jurídica fizer negócio com “pessoas ligadas” em condições de favorecimento, isto é, mais vantajosas do que as prevalentes no mercado ou do que as praticadas com terceiros.

O conceito de “pessoa ligada” é assim estabelecido:

“Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I – o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II – o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III – o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.”

Desse modo, para que haja DDL, é preciso que o negócio tenha sido realizado diretamente entre o contribuinte e um de seus sócios. O instituto aplica-se a negócios realizados por intermédio de outras empresas, mas somente se comprovado que a pessoa ligada é controladora do contribuinte. Isso é o que dispõe o art. 466:

“Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da

sociedade (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI). ”

Ora, nenhuma dessas circunstâncias está presente no caso concreto, visto que os serviços e as obras foram contratados entre a Impugnante e SCPs e construtoras que não compõem o seu quadro acionário.

E nem se alegue que a hipótese seria de incidência do art. 466. Como ressaltado acima, esse dispositivo exige que a pessoa ligada seja sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, o que não ocorre in casu.

Com efeito, a composição acionária da Impugnante é dispersa, não havendo um acionista que a controle. Tanto é verdade que as suas deliberações são regidas por um Acordo de Acionistas, como reconhece o Fiscal em seu Relatório (fls. 32.378). Logo, a infração imputada pelo Fisco não está configurada, tendo em vista o não preenchimento dos seus requisitos.

Este também é o entendimento consolidado do CARF, que tem afastado acusações de DDL quando não comprovado o status de acionista controlador do destinatário dos pagamentos. Veja-se o precedente abaixo:

“Embargos de declaração. Contradição do julgado. Cabimento. DDL. Sócio controlador. (...) No caso, a decisão embargada incorreu em contradição ao reconhecer participação societária insuficiente para caracterizar a condição de sócio controlador e, ainda assim, manter o enquadramento daquele mesmo sócio na hipótese de pessoa ligada veiculada no artigo 466 do RIR/99.” (Acórdão n.º 1401001.663, j. 05.07.2016)

Veja-se o voto do Relator:

“Como relatado, o acórdão embargado incorreu em contradição na medida em que concordou com o cálculo, efetuado pela fiscalização (vide o Termo de Verificação Fiscal às fls. 67 e 68), da participação indireta do Sr. Maurício Quadrado no capital da empresa autuada. Isso porque, se essa participação atingiu o montante percentual de 42,3270%, não se pode, de fato, qualificá-lo na condição de ‘controlador’ para efeito da sua subsunção no aspecto subjetivo das regras de DDL contidas no artigo 466 (...).

Como se vê, esses dispositivos tratam da hipótese de a pessoa ligada ser o sócio ou acionista controlador. Porém, se o Sr. Marcelo Quadrado, de forma indireta, só detinha 42,3270% de participação no capital social da empresa autuada, não se pode dizer que ele era ‘titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade’.

Ademais, sua condição de sócio pela via indireta também não permite que ele seja enquadrado em qualquer das hipóteses do artigo 465 do RIR/99.”

O entendimento mostra-se correto, visto que as hipóteses de DDL previstas pelo RIR são taxativas, não admitindo interpretação analógica ou extensiva. Nesse sentido o escólio de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

“Realmente, mesmo após 1977, a relação de hipóteses de DDL continua a ser taxativa e não comporta extensão por analogia.

Assim, mesmo que ocorra uma situação em que haja passagem disfarçada de lucros a sócios ou acionistas da pessoa jurídica, se não estiver arrolada expressamente como hipótese de DDL, não pode incorrer nos lançamentos a esse título. (...)

A taxatividade e a objetividade das hipóteses de DDL não ficam comprometidas pela existência de uma hipótese mais genérica, consistente em qualquer negócio da pessoa jurídica em condições de favorecimento de pessoa ligada, comparativamente com as condições que prevaleceriam se o negócio fosse com pessoa não ligada, porque mesmo esta hipótese mais abrangente tem os seus próprios limites de definição e aplicação, assim como as suas próprias condições de exclusão (...).

Em suma, não é possível aplicar a disciplina legal da DDL em situações não taxativamente arroladas pela lei.

O segundo aspecto essencial, que é mero prosseguimento do anterior, diz respeito às pessoas ligadas, que também são objeto de definição taxativa na lei, ficando, portanto, excluídos outros tipos de vínculos ou aproximações.

Assim sendo, um negócio que seria enquadrado como DDL se praticado com uma pessoa ligada, segundo a definição legal, não pode ser catalogado como tal se praticado com pessoa que não se encontre na lista legal de pessoas ligadas para este fim, ainda que seja pessoa com alguma relação muito estreita com a pessoa jurídica.”

Sendo assim, estando ausentes os requisitos dos arts. 465 e 466, a autuação deve ser extinta no mérito, sendo desnecessário o exame dos preços praticados – que, como visto, deveria ter sido empreendido pela fiscalização para embasar as autuações, e não pela Impugnante para se defender de uma acusação não fundamentada.

[...]

De seu lado, embora tenha utilizado à exaustão a denominação "pessoas ligadas", a Autoridade Fiscal não se debruçou especificamente sobre os arts. 465 e 466 do RIR para demonstrar que os negócios em questão foram realizados por "pessoas ligadas" nos exatos termos do conceito legal. No entanto, não se pode ignorar o enorme esforço empreendido pela Autoridade Fiscal nos itens V e VI do TVF para demonstrar os vínculos estreitos entre a Contribuinte autuada e as nove entidades subcontratadas.

Logo na abertura do item V do TVF, a Autoridade Fiscal esclarece a composição societária da Contribuinte autuada, da seguinte forma:

NOME EMPRESARIAL	ACIONISTAS			Participação							
	CNPJ	CPF Repres.	País	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S/A	05.428.477/0001-96	357.029.409-97	Argentina	30%							
CARTELLONE INVERSIONES SOCIEDAD ANONIMA	14.494.332/0001-84	357.029.409-97	Argentina		30%	30%	30%	30%	30%	30%	
COBRA CONSTRUCCOES LTDA	02.806.624/0001-26	008.394.889-98	Brasil	20%	20%	20%					
CODINEX EMPREENDIMENTOS LTDA	12.286.178/0001-20	229.992.068-44	Brasil				10%	10%	10%	10%	
GRIN INVESTIMENTOS LTDA	11.887.855/0001-00	011.231.569-05	Brasil				10%	10%	10%	10%	
AMERICA EMPREENDIMENTOS LTDA	76.028.851/0001-04	359.555.209-10	Brasil	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	
PATTAC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S/A	79.704.755/0001-27	354.711.749-68	Brasil	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	
VEREDA ADMINISTRACAO E EMPREENDIMENTOS LTDA	02.006.223/0001-91	583.132.229-72	Brasil	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	8,77%	
GOETZE LOBATO ENGENHARIA LTDA	89.952.709/0001-09	387.047.570-68	Brasil	7,23%	7,23%	7,23%	7,23%	7,23%	7,23%		
PPI - PARTICIPACOES EM PROJETOS DE INFRAESTRUTURA S.A	22.554.882/0001-70	415.182.840-00	Brasil							7,23%	
TUCUMANN ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA	81.750.697/0001-10	164.295.919-72	Brasil	7,23%	7,23%	7,23%	7,23%	7,23%	7,23%	7,23%	
SOMA				100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	

Para os efeitos de definir o conceito de "pessoa ligada", os incisos II e III do art. 465 do RIR contêm hipóteses que alcançam exclusivamente pessoas físicas, de modo que eles não se aplicam ao presente caso. Resta, portanto, verificar a previsão contida no inciso I do art. 465 e no art. 466 do RIR.

Quanto ao inciso I do art. 465 do RIR, considerando que nenhuma das nove entidades subcontratadas é acionista da Contribuinte atuada, é forçoso concluir que a situação sob exame realmente não se enquadra no referido dispositivo, segundo o qual, considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica o sócio ou acionista desta, ainda que seja outra pessoa jurídica.

Esse entendimento deve prevalecer, inclusive, quanto às SCP Cobra, Tucumann e Goetze, em que as sócias ostensivas (Cobra Construções Ltda., Tucumann Engenharia e Empreendimentos Ltda. e Goetze Lobato Engenharia Ltda., respectivamente) compuseram o quadro de acionistas da Contribuinte atuada durante o período fiscalizado. Isso porque, embora não possuam personalidade jurídica, as SCP constituem entidades diversas de seus respectivos sócios ostensivos, conforme não deixam dúvidas o art. 966 do Código Civil e o art. 148 do RIR/992. Ademais, não se pode olvidar que, no presente caso, embora tenha apresentado algumas objeções quanto ao procedimento de constituição das seis SCP encontradas, fato é que a Autoridade Fiscal não as desconsiderou.

[1 Código Civil, Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

2 RIR/99, Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas.]

Resta, agora, verificar a previsão contida no art. 466 do RIR.

Referido dispositivo prevê hipótese em que o acionista controlador da pessoa jurídica realiza com esta última os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 por intermédio de sociedade na qual tenha interesse, direta ou indiretamente.

Cotejando a situação concreta ora examinada com essa hipótese de presunção legal, há que se reconhecer que as nove entidades que realizaram negócios com a Contribuinte atuada são sociedades (personificadas ou não) nas quais os

acionistas da Contribuinte claramente possuem interesse, direta ou indiretamente, e o extenso trabalho desenvolvido pela Autoridade Fiscal nos itens V e VI do TVF não deixa qualquer dúvida a esse respeito. E a própria Impugnante reconheceu o interesse de seus acionistas nessas entidades no momento em que defendeu a regularidade do modelo adotado de terceirização, conforme já mencionado neste mesmo Voto.

No entanto, para fins de caracterização do conceito de pessoa ligada, conforme definido pelo art. 466 do RIR, é necessário que o acionista seja controlador da pessoa jurídica que realiza a distribuição disfarçada de lucros. E para esse efeito, o conceito de controle está gravado no próprio art. 466 do RIR, mais especificamente no seu parágrafo único:

Art. 466. [...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.

No Termo de Verificação Fiscal não há referência específica ao controle da Contribuinte atuada. Por outro lado, em sua defesa, a Contribuinte assevera que "a composição acionária da Impugnante é dispersa, não havendo um acionista que a controle". E prossegue dizendo que, "tanto é verdade que as suas deliberações são regidas por um Acordo de Acionistas, como reconhece o Fiscal em seu Relatório (fls. 32.378)".

Ora, ao contrário do que a Impugnante parece defender, o fato de a dispersão do capital da Contribuinte atuada inviabilizar o exercício do poder de controlador isoladamente por um acionista não significa que não haja controlador. Nesse sentido, o art. 116 da Lei n.º 6.404, de 1976, é cristalino quando estabelece que também se considera acionista controlador o "grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto", exatamente como se tem no presente caso.

Dessa forma, todos os que subscreveram o Acordo de Acionistas de fls. 13.127 a 13.139, em 05 de fevereiro de 1998, e o Primeiro Termo Aditivo de fls. 13.140 a 13.147, em 10 de fevereiro de 1999, compuseram o "grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto" que exerceu o controle da Contribuinte atuada, no período fiscalizado.

Entre os subscritores do Primeiro Termo Aditivo estão JOSE CARTELLONE CONSTRUCCIONES CIVILES S/A, AMÉRICA EMPREENDIMENTOS S/A (atual denominação de AMÉRICA PLANEJAMENTO E ADMINISTRAÇÃO LTDA.), PATTAC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (atual denominação de PATTAC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MINERAIS LTDA.), VEREDA-ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA., TUCUMANN ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA. e GOETZE LOBATO ENGENHARIA LTDA.

Portanto, considerando que as pessoas jurídicas acima mencionadas (que compõem o grupo controlador da Contribuinte atuada) possuem interesses nas nove entidades subcontratadas (cf. extensamente demonstrado pela Autoridade

Fiscal nos itens V e VI do TVF), cumpre reconhecer que, no presente caso, as nove subcontratadas são entidades por intermédio das quais as pessoas ligadas realizaram negócios com a Contribuinte autuada, à luz do que dispõe o art. 466 do RIR/99, de modo que restou preenchido o primeiro requisito necessário à configuração da distribuição disfarçada de lucros.

A partir deste ponto, passo à análise do segundo requisito necessário para a configuração da distribuição disfarçada de lucros: **valor notoriamente superior ao de mercado.**

Quanto a esse requisito legal, a Contribuinte primeiramente aponta que a Autoridade Fiscal sustentou sua conclusão a partir de uma "singela comparação da lucratividade das concessionárias de rodovias com atuação no Paraná". Sobre essa questão, é a seguinte a argumentação da Impugnante:

Verificando que a margem de lucro da Impugnante, embora não seja a menor de todas, está abaixo daquelas apuradas pelas empresas RODONORTE, ECOVIA e VIAPAR, pretende que isso seja um indício incontestado de que aquela não estaria contabilizando corretamente os seus lucros, mas distribuindo-os disfarçadamente a terceiros por meio do pagamento de sobrepreço pelos serviços contratados.

O raciocínio é absurdo. Em primeiro lugar porque, como reconhece o próprio relatório, as margens de lucro da Impugnante nunca foram as menores do setor, sendo, para muitos períodos, superiores às da ECONORTE e da ECOCATARATAS.

Ademais, a comparação realizada é simplista e não leva em consideração as particularidades do setor de concessões públicas (especialmente quanto a investimentos e taxas de retorno, que são distintos para cada contrato). Logo, não é capaz de representar qualquer indício de irregularidade nos valores praticados pela Impugnante.

Ora, a margem de lucro de uma concessionária de serviços públicos é impactada direta e indiretamente por diversos fatores próprios e específicos de cada concessão (que precisariam ser avaliados um a um), inclusive em função das obrigações e dos riscos assumidos em cada caso (por exemplo, variações de receitas e de custos, oscilações de tráfego, etc.) e de eventuais desequilíbrios de equação econômico-financeira, o que foi ignorado pela autoridade administrativa, descredenciando completamente o trabalho de comparação das margens.

[...]

No caso concreto, há enormes diferenças entre as concessões obtidas pela Impugnante e pelas empresas RODONORTE, ECOVIA e VIAPAR, que tornam inviável qualquer comparação das suas margens de lucro.

De fato, os seis lotes de rodovias licitados pelo Paraná em 1997, arrematados pelas concessionárias listadas acima, eram muito diferentes entre si quanto à estimativa de fluxo de veículos/receitas tarifárias, às receitas por quilômetro de rodovia e ao programa de investimentos.

Ademais, cada grupo vencedor do processo licitatório possuía diferentes disponibilidades de capital próprio e capacidade de estruturação financeira, e

deveria arcar com diferentes custos de garantias da execução do contrato. A combinação desses fatores determinou Taxas Internas de Retorno (TIRs) muito díspares, tirando qualquer sentido da comparação.

Na realidade, o Lote n.º 04, concedido à Impugnante, era o menos atrativo de todo o leilão realizado em 1997, não por acaso o único que não atraiu nenhum outro licitante, embora catorze deles tenham adquirido o respectivo edital, como se constata dos documentos em anexo (doc. n.º 05).

Por uma razão de escala, os lotes de maior faturamento (concedidos às empresas RODONORTE e VIAPAR) são os que apresentam as maiores margens de lucro. E os três de menor faturamento (excluída a ECOVIA, que destoa da média) têm margens inferiores às daqueles.

É o que se constata da planilha anexa (doc. n.º 06). Nela é possível verificar que as receitas da RODONORTE (CCR) são muito superiores às aquelas auferidas pelas demais concessionárias, sendo natural, portanto, que os seus lucros sejam também mais expressivos (ganhos de escala). Já as receitas obtidas pela Impugnante e pelas empresas ECONORTE e ECOCATARATAS são inferiores, propiciando também margens de lucros menos atrativas.

De todo modo, comparadas as empresas com os menores faturamentos do grupo analisado (CAMINHOS DO PARANÁ, ECONORTE e ECOCATARATAS), nota-se, pela planilha do Fisco, que as margens de lucro da Impugnante são, desde 2012, as segundas mais elevadas desse grupo, sendo mesmo as maiores em 2015, e isso embora ela tenha sofrido fortíssimo impacto com a redução unilateral do pedágio entre 15.07.1998 e 22.03.2000 (fls. 32.370 dos autos) e tenha tido a sua malha estendida em 83,8 km em 25.10.2002 (fls. 32.370 a 32.371 dos autos).

A pretensão do Fisco é a de que, de 2012 em diante, a Impugnante seja nada menos do que a concessionária mais lucrativa do Paraná, o que não é compatível com as premissas acima expostas.

[...]

Diante do exposto, e considerando as inconsistências acima apontadas, resta claro que a acusação trazida pelo Fisco não foi motivada, baseando-se em meras ilações e comparações simplistas, sem qualquer atenção para as particularidades do setor de concessões públicas.

De fato, a mera comparação entre as rentabilidades obtidas pelas várias concessionárias de rodovias, isoladamente, não pode servir como fundamento único para imputar à Contribuinte a prática de ilícito fiscal. Mas, não me parece que tenha sido este o caso no presente processo.

Na verdade, as diferenças entre as rentabilidades encontradas pela Autoridade Fiscal serviram como indício que demandava o aprofundamento dos exames. Isoladamente, portanto, a existência dessas diferenças de rentabilidades é só um indício, mas, com a agregação de outros indícios com ele convergentes - como, por exemplo, a constatação de que as contratações ocorreram exclusivamente com entidades ligadas que obtiveram rentabilidades muito superiores que as alcançadas pela Contribuinte autuada, associada ao fato de haver uma evidente vantagem tributária advinda da

transferência de resultados para entidades optantes pelo lucro presumido □, pode-se sustentar a tese de que a Contribuinte teria manipulado artificialmente seus resultados. E parece-me claro que foi justamente essa a conclusão da Autoridade Fiscal.

Ocorre que, para fins de dar forma jurídica à sua conclusão, a Autoridade Fiscal não desconsiderou a estrutura negocial encontrada, e acabou enquadrando a situação no instituto da distribuição disfarçada de lucros. E ao adotar esse caminho, tratando-se de uma presunção legal, obrigou-se a demonstrar a ocorrência concreta do fato conhecido que autoriza a conclusão de que houve distribuição disfarçada de lucros, no caso, a aquisição de bem por valor notoriamente superior ao valor de mercado, em negócio realizado com pessoa ligada.

A existência de negócio realizado com pessoa ligada já foi demonstrada. Resta, agora, a aferição de que o valor praticado nesses negócios foi notoriamente superior ao valor de mercado. E é justamente neste ponto que, a meu sentir, reside a deficiência que fulmina o resultado sustentado pela Autoridade Fiscal.

Primeiramente, a Contribuinte autuada reclama da ausência de comprovação de que os preços praticados nos negócios em tela seriam superiores aos de mercado ou aos preços que seriam praticados com terceiros não ligados. Nesse sentido, argumenta a Impugnante:

Segundo o Fisco, as operações realizadas pela empresa estariam enquadradas nos incisos II e VI, que tratam da venda de bem a pessoa ligada e qualquer outro negócio realizado em condições de favorecimento.

Contudo, a simples leitura dos dispositivos em tela revela que ambos exigem a comprovação de que os preços praticados com a pessoa ligada são superiores aos valores de mercado ou aos preços praticados com terceiros. Assim, para que tal acusação seja lançada, é indispensável que o Fisco realize a comparação acima mencionada, comprovando, dessa forma, a irrazoabilidade dos preços pagos pelo contribuinte autuado.

In casu, nenhuma comparação dessa sorte foi efetuada.

Os demais sujeitos passivos que subscreveram as IMPUGNAÇÕES nº 11 a 13 também se insurgiram contra a falta de evidenciação da prática de preços superiores aos de mercado, conforme se verifica à fl. 37.838:

,Como visto acima, não foi realizado qualquer trabalho pela fiscalização no sentido de evidenciar a prática pelas contratadas de preço superior ao de mercado, ou que o negócio teria sido realizado em condições de favorecimento.

A mera comparação de margens de lucro entre concessionárias distintas não é artifício válido para evidenciar DDL, notadamente por não demonstrar o preço praticado, e se ele seria superior ao de mercado, tampouco a realização de negócios em condições de favorecimento, os quais são elementos essenciais de tal instituto jurídico.

Neste ponto, **sem perder de vista que a Autoridade Fiscal preservou a estrutura negocial encontrada**, entendo que assiste razão aos Impugnantes. De

fato, a Autoridade Fiscal não comprovou qual seria o valor de mercado que teria sido ignorado pela Contribuinte atuada nos negócios realizados com as pessoas ligadas. E neste ponto abro parêntese para observar o tamanho do desafio que, no presente caso, a Autoridade Fiscal atribuiu para si: determinar, por exemplo, o valor de mercado para o custo de aquisição de trechos rodoviários!

E entendo que não procede a hipótese de que os valores de mercado para os negócios realizados pela Contribuinte atuada com as entidades ligadas seriam aqueles praticados nas contratações feitas pelas entidades ligadas com terceiros (na camada inferior do diagrama reproduzido na página 6 deste Acórdão), pois não são esses últimos os negócios a serem confrontados com a presunção legal. Vale dizer, ao preservar a estrutura negocial encontrada, a Autoridade Fiscal validou a atuação das nove entidades ligadas, e é a remuneração delas pela Contribuinte que está em análise, e não dos terceiros subcontratados por elas.

Desse modo, como a Autoridade Fiscal preservou os negócios realizados com as entidades ligadas, a falta de evidenciação do valor de mercado nesses negócios, a meu juízo, já seria suficiente para concluir que não foi demonstrada a ocorrência da situação que compõe o núcleo do requisito legal em exame, restando prejudicado, por consequência, o enquadramento na hipótese legal de distribuição disfarçada de lucros.

No entanto, há no presente caso um aspecto que me parece ainda mais deletério à conclusão da Autoridade Fiscal pelo enquadramento na hipótese de distribuição disfarçada de lucros. Talvez, diante da impraticabilidade de determinar valores de mercado para os negócios em tela (arrisco até dizer impossibilidade de uma autoridade fazendária realizar tal tarefa no curso de um procedimento de fiscalização), a Autoridade Fiscal se valeu de um critério que não encontra amparo no direito e nem no senso comum, qual seja, o de que o valor de mercado para os negócios sob análise é o preço que zera o lucro da parte contratada. Sim, pois foi exatamente esse o resultado que a Autoridade Fiscal produziu ao glosar custos e despesas da Contribuinte que correspondiam à integralidade da margem de lucro das entidades ligadas.

Essa deficiência não foi ignorada pela Contribuinte, como se constata no excerto abaixo reproduzido:

Com efeito, nos presentes autos, não há qualquer menção aos preços de mercado ou aos praticados pela Impugnante com empresas “não ligadas”. Na realidade, o Fiscal se limitou a comparar os preços pagos pela CAMINHOS com o custo incorrido pelas prestadoras dos serviços, qualificando como “distribuição disfarçada de lucros” toda a margem de lucro apurada por essas empresas – como se todas elas devessem contratar entre si a preço de custo, o que nem a legislação nem a lógica referendam.

Mais adiante em sua Impugnação, a Contribuinte retoma essa mesma insurgência, nos seguintes termos:

A fiscalização, porém, glosou 100% da margem de lucro praticada pelas prestadoras, ao suposto de que a despesa seria desnecessária e indedutível. Como nenhum agente econômico trabalha com lucro zero, o raciocínio subjacente é o de que a Impugnante deveria ter desempenhado pessoalmente os serviços prestados por aquelas sociedades e contratado diretamente os terceiros subcontratados por estas últimas.

A suposição – além ser contraditória com a lógica da DDL, que pressupõe a veracidade da relação entre as empresas ligadas e, portanto, a alteridade entre contratante e contratado, contestando apenas o preço praticado, nulidade já apontada acima –, claramente não prospera.

Portanto, nos negócios sob análise - cuja existência a própria Autoridade Fiscal referendou -, além de não restar comprovada a prática de preços superiores aos de mercado, a adoção de critério que não guarda qualquer razoabilidade para determinar o valor de mercado macula, de modo irremediável, a meu sentir, a pretensão de enquadrar o presente caso na hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

Aqui vale destacar que a adoção de critério que implica a glosa da parcela do custo da Impugnante que corresponde à integralidade do lucro das entidades ligadas expõe a reprovação experimentada pela Autoridade Fiscal diante da estrutura negocial encontrada no presente caso. Faço essa observação porque, a adoção de critério que leva o lucro da Contribuinte ao patamar que seria alcançado caso não houvesse as subcontratações evidencia um raciocínio (e produz um resultado) que, na verdade, é consentâneo com o caminho que não foi adotado, o da desconsideração das entidades subcontratadas. Na mesma linha de raciocínio, ao glosar o custo da Contribuinte que, na outra ponta, corresponde a todo o lucro contábil das entidades subcontratadas, a Autoridade Fiscal não reconheceu qualquer valor adicionado por essas entidades na cadeia de negócios e, portanto, negou a própria existência de uma atuação empresarial por parte delas. Evidentemente, esse critério adotado pela Autoridade Fiscal é compatível com o procedimento de desconsideração das entidades subcontratadas, que não foi adotado. Por outro lado, esse mesmo critério é incompatível com a hipótese de distribuição disfarçada de lucros, na medida que, subjacente a ele (ao critério), encontra-se um raciocínio que, em essência, nega a própria existência da entidade favorecida.

Por conta dessas últimas observações, há que se concordar com a Impugnante quando afirma que a Autoridade Fiscal, pela via da distribuição disfarçada de lucros, buscou resultado diverso (fl. 32.948). Mas, diversamente do que entendeu a Impugnante - quando afirmou que "o Fiscal buscou, por vias transversas, contestar o regime de tributação adotado pelas sociedades prestadoras dos serviços, é dizer, o lucro presumido" -, estou plenamente convencido de que a Autoridade Fiscal buscou, por vias transversas, contestar a própria existência das entidades subcontratadas.

Por fim, além de todos os argumentos acima reproduzidos, em outro tópico de sua Impugnação (**item 5.2.2**), a Contribuinte atuada defendeu a razoabilidade dos preços praticados, fazendo referência a vários documentos anexados com o intuito de comprovar que "os preços contratados pela Impugnante com as construtoras e as SCPs foram muitos semelhantes aos valores fixados pelo Departamento [DER/PR] no período atuado". Mas é desnecessário adentrar a essa matéria em razão de já ter sido formada convicção no sentido de que não restou devidamente caracterizada a hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

O resultado direto dessa conclusão é a exoneração dos tributos exigidos em decorrência da matéria tributável referente às Infrações nº 1 e 2, que foram lançados sob o fundamento de ter havido distribuição disfarçada de lucros.

Quanto à Infração nº 3, a despeito de toda a argumentação contida no item 5.4 da Impugnação, fato é que a conclusão aqui não pode ser diferente daquela que foi obtida quanto às Infrações nº 1 e 2, afinal, quando sustentou que, "ao pagar sobrepreço às intermediárias pessoas ligadas mediante distribuição disfarçada de lucros evidenciou-se desnecessária a obtenção de empréstimos e financiamentos e, por consequência, as despesas financeiras vinculadas são também desnecessárias e, assim, indedutíveis", **a Autoridade Fiscal atrelou o destino desta Infração (nº 3) ao desfecho da análise referente à distribuição disfarçada de lucros.**

Ante o exposto, voto pela improcedência do lançamento na parcela correspondente à matéria tributável referente às Infrações nº 1, 2 e 3.

MÉRITO DO LANÇAMENTO – RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA

Conforme relatado, no presente caso, a Autoridade Fiscal desconsiderou integralmente a reclassificação contábil realizada pela Contribuinte autuada, restabelecendo valores (por ela registrados no passivo) à condição de receita tributável no período fiscalizado. Para esse fim, a fundamentação utilizada pela Autoridade Fiscal foi a seguinte:

VI – INFRAÇÕES APURADAS

[...]

7. RECLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RECEITAS DE TARIFAS DE PEDÁGIO COMO PASSIVO OBRIGAÇÕES COM A CONCESSÃO (OBRAS) (INFRAÇÃO Nº 4)

Ao analisar a escrituração contábil da pessoa jurídica, a fiscalização identificou reclassificações de receitas de pedágios (Planilha 08), que chegaram ao montante de R\$ 157 milhões em 31/12/2015:

[...]

Tais receitas de pedágio foram reclassificadas como passivos e identificados sob a nomenclatura de 'Obrigações com a Concessão' exigível a curto ou a longo prazo, tendo como consequência a não tributação nos respectivos montantes de receitas nos fatos geradores.

A fiscalização constatou que, a partir de 04/2010, há transferências das contas do grupo de Receitas Tarifárias (Receita Bruta) para a conta do exigível a longo prazo Obrigações com a Concessão e desta para o exigível a curto prazo Obrigações com a Concessão, em montantes substanciais:

Contas/Grupos	Débito	Crédito	31/12/2010	D/C
1.219505 - Obrigações com a Concessão (Passivo Circulante)	-	5.038.235,59	5.038.235,59	C
1.222101 - Obrigações com a Concessão (Passivo Exigível a Longo Prazo)	6.713.235,59	29.140.878,80	22.427.643,21	C
1100000.3111 - RECEITAS TARIFÁRIAS (Receita Bruta)	44.074.756,70	182.220.582,39	138.145.825,69	C

Contas/Grupos	Débito	Crédito	31/12/2011	D/C
1.219505 - Obrigações com a Concessão (Passivo Circulante)	7.545.562,75	8.213.162,16	5.705.835,00	C
1.222101 - Obrigações com a Concessão (Passivo Exigível a Longo Prazo)	9.065.548,61	42.002.754,53	55.364.849,13	C
1100000.3111 - RECEITAS TARIFÁRIAS (Receita Bruta)	44.402.609,60	204.117.357,07	159.714.747,47	C

Contas/Grupos	Débito	Crédito	31/12/2012	D/C
1.219505 - Obrigações com a Concessão (Passivo Circulante)	6.559.432,95	853.597,95	-	C
1.222101 - Obrigações com a Concessão (Passivo Exigível a Longo Prazo)	8.220.934,36	41.343.100,64	88.487.015,41	C
1100000.3111 - RECEITAS TARIFÁRIAS (Receita Bruta)	38.593.567,54	224.463.652,66	185.870.085,12	C

Contas/Grupos	Débito	Crédito	31/12/2013	D/C
1.219505 - Obrigações com a Concessão (Passivo Circulante)	5.670.562,33	25.334.246,20	19.663.683,87	C
1.222101 - Obrigações com a Concessão (Passivo Exigível a Longo Prazo)	25.334.246,20	36.359.623,76	99.512.392,97	C
1100000.3111 - RECEITAS TARIFÁRIAS (Receita Bruta)	36.359.623,76	241.180.925,53	204.821.301,77	C

Contas/Grupos	Débito	Crédito	31/12/2014	D/C
1.219505 - Obrigações com a Concessão (Passivo Circulante)	24.693.900,58	12.460.715,45	7.430.498,74	C
1.222101 - Obrigações com a Concessão (Passivo Exigível a Longo Prazo)	33.824.208,68	71.444.833,97	137.133.018,26	C
1100000.3111 - RECEITAS TARIFÁRIAS (Receita Bruta)	64.741.724,69	294.434.284,43	229.692.559,74	C

Contas/Grupos	Débito	Crédito	31/12/2015	D/C
1.219505 - Obrigações com a Concessão (Passivo Circulante)	7.430.498,81	6.058.212,22	6.058.212,15	C
1.222101 - Obrigações com a Concessão (Passivo Exigível a Longo Prazo)	12.438.332,51	26.816.101,62	151.510.787,37	C
1100000.3111 - RECEITAS TARIFÁRIAS (Receita Bruta)	26.816.101,57	277.998.022,05	251.181.920,48	C

Em 31/12/2015, a conta do exigível a longo prazo Obrigações com a Concessão tinha saldo de R\$ 151.510.787,37 e a conta do exigível a curto prazo Obrigações com a Concessão, saldo de R\$ 6.058.212,15, totalizando R\$ 157.568.999,52. Tal fato motivou a intimação para esclarecimentos.

Em atenção ao item 6 da Intimação n.º 74/2016, a pessoa jurídica apresentou os seguintes esclarecimentos, fls. 13201:

Os lançamentos nas citadas contas contábeis referem-se ao saldo de valores a serem apropriados como receita de acordo com o regime de competência, em atendimento ao disposto no art. 407 do Decreto n.º 3.000/1999, cuja composição pode ser observada na planilha que encaminhamos em anexo à presente resposta (item 6 da CD).

Os documentos da presente intimação, que estão sendo entregues em meio digital (CD), possuem o código de autenticação N.º 7c1dd39c-f241bb46-4d156221-890f97df.

Acompanhou a explicação a planilha de fls.15100:

Evolução Obrigação com a Concessão

Descrição	Conta	Realizado					
		2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ingressos Financeiros (Tarifas de Pedágio)	1100000.3111	165.611.704,49	193.319.552,80	213.286.416,40	235.510.363,20	255.079.999,90	264.187.403,00
Receita apropriada por competência (a)		138.145.825,69	159.714.747,46	185.870.085,12	204.821.301,77	229.692.559,74	251.181.920,49
Saldo Obrigações com a Concessão (b)		27.465.878,80	61.070.684,14	88.487.015,42	119.176.076,85	144.563.517,01	157.568.999,52
Curto Prazo	1.219505	-5.038.235,59	-5.705.835,00	-	-19.663.683,87	-7.430.498,74	-6.058.212,15
Longo Prazo	1.222101	-22.427.643,21	-55.364.849,13	-88.487.015,41	-99.512.392,97	-137.133.018,26	-151.510.787,37

Descrição	Projetado					Total
	2016	2017	2018	2019	2020	
Ingressos Financeiros (Tarifas de Pedágio)	266.829.277,03	269.497.569,80	272.192.545,50	274.914.470,95	277.663.615,67	280.440.251,81
Receita apropriada por competência (a)	234.289.730,57	269.845.763,33	298.647.205,91	305.407.980,36	349.356.709,78	341.559.340,33
Saldo Obrigações com a Concessão (b)	190.108.545,98	189.760.352,46	163.305.692,04	132.812.182,63	61.119.088,52	-0,00
Curto Prazo	-24.068.237,58	-44.599.737,31	-43.774.727,67	-77.249.374,89	-61.119.088,52	-
Longo Prazo	-166.040.308,39	-145.160.615,13	-119.530.964,36	-55.562.807,73	-	-

(a) Valores reconhecidos como receita, em respeito ao princípio da competência, em consonância com os investimentos realizados.
(b) Saldo de valores recebidos referentes a investimentos ainda não executados.

O art. 407 do Regulamento do Imposto de Renda dispõe que:

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

O dispositivo legal poderia até ser aplicável, mas, considerando que o esclarecimento não entra no mérito sobre tais reclassificações, bem o fato de a planilha nada trazer de novidade em relação ao contabilizado nos anos-calendário 2010 a 2015, seguiu-se nova intimação.

Assim, considerando que a pessoa jurídica não apresentou todos os elementos solicitados por pela fiscalização, foi reintimada a apresentar a documentação hábil e idônea, coincidente em datas, valores e compatível com o embasamento legal arguido, bem como os demonstrativos auxiliares analíticos utilizados para os respectivos cálculos e registros contábeis, ou seja, a comprovação documental e como os valores totalizados na planilha Evolução Obrigações com a Concessão.xlsx foram apurados e contabilizados, evidentemente, compatível com o cronograma previsto no Programa de Exploração (PER) do Contrato de Concessão (item 2 da Intimação nº 126/2016).

Em atenção à reintimação, a contribuinte apresentou esclarecimentos complementares, fls. 15112-15125:

Em atenção à reintimação, a contribuinte apresentou esclarecimentos complementares, fls. 15112-15125:

“Apresentamos, abaixo, maior detalhamento sobre a metodologia de cálculo adotada pela ora intimada para apuração de suas receitas.

O objeto do contrato de concessão firmado pela ora Intimada consiste na recuperação, melhoramento, manutenção, operação e exploração das rodovias, pelo período de 24 anos, mediante a cobrança de tarifas de pedágio previamente

definidas e reajustadas anualmente, segundo cláusulas contratuais específicas. Esses serviços são prestados com base em cronogramas firmados com o DER até o término da concessão.

Em outras palavras, trata-se de um contrato de execução em longo prazo, com preço pré-determinado, com reajustes anuais (através de fórmula paramétrica constante no contrato de concessão), consistente na prestação de diversos serviços e execução de obras vinculados às rodovias, os quais devem ser executados precisamente de acordo com o cronograma previamente definido e acompanhado pelo DER.

Observa-se, portanto, que as condições contratuais acima informadas se amoldam ao disposto no artigo 407 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), o qual determina que a contabilização e a consequente tributação das receitas deve ser realizada na exata medida em que o cronograma do contrato (execução das obras) é cumprido pela Intimada, em linha com o princípio da correspondência entre as receitas e os custos, bem como com o princípio da competência.

A contabilização e a tributação das receitas da ora Intimada está vinculada, portanto, à execução do contrato de concessão, em obediência ao artigo 407 e aos princípios acima citados.

Ou seja, a totalidade dos ingressos financeiros havidos pela Intimada com a cobrança das tarifas de pedágio, relativa à parcela das obras a executar, será reconhecida como receita e, por conseguinte, tributada, de acordo com a execução destas obras.

Em síntese, a contabilização das receitas da Intimada é realizada através da seguinte fórmula:

(+) Ingressos financeiros (crédito no resultado e débito no caixa)

(□) Valores a serem apropriados como receita em períodos seguintes (débito no resultado e crédito no passivo, na conta contábil intitulada “obrigações com a concessão”)

(+) Valores apropriados como receita no período, contabilizados em períodos anteriores na conta do passivo de “obrigações com a concessão” (crédito no resultado e débito na citada conta do passivo).

(=) Receitas apropriadas no período

Demonstraremos por meio da explicação da planilha de cálculo, de que forma o valor dos débitos e créditos efetuados no resultado em contrapartida à conta contábil do passivo, intitulada “Obrigações com a concessão”, foi apurado.

A Intimada possui planilha de cálculo de apropriação de receitas para cada ano, cuja finalidade é equalizar as projeções de acordo com a realidade esperada naquele período. Neste contexto, são apresentadas, em resposta ao presente Termo de Intimação, 5 (cinco) planilhas de cálculo, uma para cada ano, de 2011 a 2015.

Para exposição do cálculo mencionado, selecionamos a planilha de apropriação de receitas para o ano de 2015.

Passo 1:

Primeiramente, a Intimada apura o percentual que o valor das obras previstas em cada ano representa no valor total das obras previstas deste ano até o fim do contrato (em 2021), sob a seguinte fórmula:

Obras Projetadas 2015 / Total Obras Projetadas 2015 a 2021 = 10,86%

Obras Projetadas 2016 / Total Obras Projetadas 2016 a 2021 = 10,01%

Obras Projetadas 2017 / Total Obras Projetadas 2017 a 2021 = 21,02%

(...)

Vide planilha demonstrativa:

Cálculo Passo 1				Prova Real	
ANO	Custo Obras	Custo Ano/Total	Receita Antecipada	Soma Obras Projetadas Futuras	Demonstração Fórmula
2010	64.106,50	0,00%			
2011	75.136,68	7,65%	5.747,77	982.210,71	75.136,68 / 982.210,71 = 7,65%
2012	52.549,35	5,79%	3.044,33	907.074,03	52.549,35 / 907.074,03 = 5,79%
2013	93.912,68	10,99%	10.321,05	854.524,68	93.912,68 / 854.524,68 = 10,99%
2014	130.473,74	17,15%	22.381,18	760.612,00	130.473,74 / 760.612,00 = 17,15%
2015	68.426,91	10,86%	7.430,50	630.138,26	68.426,91 / 630.138,26 = 10,86%
2016	56.207,08	10,01%	5.624,30	561.711,36	56.207,08 / 561.711,36 = 10,01%
2017	106.278,82	21,02%	22.344,39	505.504,28	106.278,82 / 505.504,28 = 21,02%
2018	128.569,34	32,20%	41.405,36	399.225,46	128.569,34 / 399.225,46 = 32,20%
2019	104.877,61	38,75%	40.639,44	270.656,12	104.877,61 / 270.656,12 = 38,75%
2020	109.036,96	65,77%	71.716,53	165.778,51	109.036,96 / 165.778,51 = 65,77%
2021	56.741,55	100,00%	56.741,55	56.741,55	56.741,55 / 56.741,55 = 100%
	1.046.317,21		287.396,41		

Frise-se que estes valores estão em milhares de reais, a fim de facilitar a visualização.

Como estamos utilizando, como exemplo, a planilha utilizada para a apropriação das receitas do ano de 2015, os valores informados na coluna “Custo Obras”, até 2014, são os de fato incorridos. Os informados a partir de 2015 são projetados, conforme o cronograma previsto no DER.

O percentual mencionado acima como sendo o Passo 1 é o observado na coluna “Custo Ano/Total”. A fórmula de cálculo para se obter este percentual pode ser observado na coluna “Demonstração Fórmula”. Ou seja, o citado percentual, para o ano de 2015, de 10,86%, é obtido pela divisão do custo das obras previsto para 2015 (observado na coluna “Custo Obras”, na linha de “2015”, no valor de R\$ 68.426,91) pela soma dos custos totais das obras, previstos para o período de 2015 a 2021 (no valor de R\$ 630.138,26).

Este percentual (que no exemplo de 2015 é de 10,86%), por sua vez, é aplicado sobre o custo das obras previsto para o ano de 2015 (no valor de R\$ 68.426,91), resultando no valor de R\$ 7.430,50, informado na coluna “Receita Antecipada”³.

[3 Como será explicado melhor mais a frente, o termo “Receita Antecipada” quer dizer: receita cujo ingresso financeiro foi recebido antecipadamente, tal como fosse um “adiantamento”.]

O mesmo procedimento é adotado para os anos seguintes, a exemplo do ano de 2016, cujo valor informado na coluna “Receita Antecipada” é de R\$ 5.624,30.

Passo 2:

Esta parcela de obras a ser realizada, informada na coluna “Receita Antecipada”, corresponde ao valor da receita a ser reconhecida no ano em que as obras forem executadas, e que, nos anos anteriores, foi contabilizada contra a conta de obrigações com a concessão, no passivo.

A título de exemplo, o valor de R\$ 7.430,50, contabilizado anteriormente como “obrigações com a concessão”, encontrado na coluna “Receita Antecipada” do ano de 2015, foi adicionado às receitas daquele ano, vez este mesmo valor foi contabilizado nos anos anteriores como obrigações com a concessão, visto que não se trata de receita daqueles períodos.

Em outras palavras, no período de 2010 a 2014, o valor de R\$ 7.430,50 foi registrado a débito no resultado e a crédito no passivo (uma parte a cada ano), e, em 2015, este mesmo valor foi registrado a crédito no resultado e a débito no passivo, “zerando” seu efeito no passivo e no resultado.

Assim, o valor de R\$ 7.430,50 foi contabilizado como receita no ano de 2015, período que correspondeu a sua efetiva competência (vez que corresponde a parte das obras a serem realizadas no ano de 2015).

Vejamos, abaixo, de que forma este efeito se apresenta na planilha.

Conforme mencionado acima, os valores informados na coluna “Receita Antecipada”, são contabilizados a débito no resultado e a crédito no passivo, nos períodos de 2010 ao ano anterior à obra a que corresponde o valor da “Receita Antecipada”.

Ou seja, o valor da parcela das obras a serem realizadas no ano de 2015, no valor de R\$ 7.430,50, foi contabilizada a débito no resultado e a crédito no passivo no período entre 2010 a 2014 e revertida (crédito no resultado e débito no passivo) em 2015, ano em que a obra correspondente foi de fato realizada.

Vejamos o acima mencionado nas planilhas apresentadas a seguir (relativa ao ano de 2015), em conjunto com os valores das receitas antecipadas de todos os outros períodos de apuração.

Planilha 01: Composição do débito no resultado

Receita Antecipada												Em milhares de R\$	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Total
2010													-
2011	5.747,77												5.747,77
2012	1.522,17	1.522,17											3.044,33
2013	3.440,35	3.440,35	3.440,35										10.321,05
2014	5.595,30	5.595,30	5.595,30	5.595,30									22.381,18
2015	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10								7.430,50
2016	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38							5.624,30
2017	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06						22.344,39
2018	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67					41.405,36
2019	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49				40.619,44
2020	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65			71.716,53
2021	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32		56.741,55
Total	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32	-	287.396,41
Acumulado		82.136,75	118.809,08	152.041,05	179.677,73								
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Arrecad. Tarif.	165.611,70	192.319,55	213.286,42	235.510,63	255.080,00	257.630,80	260.207,11	262.809,18	265.437,27	268.091,64	270.773,56	273.480,29	
% Rec. Antecip.	26,53%	19,76%	17,19%	14,11%	10,83%	10,15%	9,69%	8,38%	6,35%	4,60%	1,91%	0,00%	
Rec. Antecip.	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32	-	287.396,41

Os montantes informados na linha denominada “Total” da “Planilha 1 - Composição do débito no resultado” correspondem aos valores a serem

debitados no resultado e creditados na conta do passivo em cada período correspondente.

Vamos ao nosso exemplo. O valor desta linha, na coluna referente ao ano de 2015, é de R\$ 26.150,58.

Este é o valor projetado para ser contabilizado, em 2015, a débito no resultado e a crédito na conta do passivo de obrigações com a concessão.

O valor de R\$ 26.150,58 nada mais é, portanto, do que parte dos custos das obras a serem realizadas nos anos de 2016 a 2021, que refletiram no ano de 2015, e que foi calculada, ano a ano, de acordo com o exposto nos tópicos anteriores.

Planilha 02: Composição do crédito no resultado

Realização da Receita por competência												Em milhares de R\$	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
2010													
2011		5.747,77	1.522,17	3.440,35	5.595,30	1.486,10	937,38	3.192,06	5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	43.942,26
2012			1.522,17	3.440,35	5.595,30	1.486,10	937,38	3.192,06	5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	38.194,49
2013				3.440,35	5.595,30	1.486,10	937,38	3.192,06	5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	36.672,32
2014					5.595,30	1.486,10	937,38	3.192,06	5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	33.231,98
2015						1.486,10	937,38	3.192,06	5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	27.636,68
2016							937,38	3.192,06	5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	26.150,58
2017								3.192,06	5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	25.213,20
2018									5.175,67	4.515,49	7.171,65	5.158,32	22.021,14
2019										4.515,49	7.171,65	5.158,32	16.845,47
2020											7.171,65	5.158,32	12.329,98
2021												5.158,32	5.158,32
Total	-	5.747,77	3.044,33	10.321,05	22.381,18	7.430,50	5.624,30	22.344,39	41.405,36	40.639,44	71.716,53	56.741,55	287.396,41
Acumulado		5.747,77	8.792,10	19.113,15	41.494,33								

Já os montantes informados na linha “Total” da Planilha 02: Composição do crédito no resultado, que no ano de 2015 corresponde ao valor de R\$ 7.430,50, foi contabilizado como receita em naquele ano, via crédito no resultado, em contrapartida a débito da conta do passivo de “obrigações com a concessão”.

Nota-se de forma clara que o valor de R\$ 7.430,50, que na planilha apresentada no Passo 1 corresponde ao valor informado na coluna “Receita Antecipada” de 2015, foi excluída dos ingressos financeiros de 2010 a 2014 (vide a Planilha 1), ou seja, não foi considerada como receita nestes anos, e foi considerada como um acréscimo à receita em 2015, ano a que corresponde as obras a serem realizadas com este valor (vide a Planilha 2).

Este mesmo procedimento é realizado, nesta planilha relativa à apropriação de receitas do ano de 2015, com relação aos montantes informados na coluna “Receita Antecipada” de anos seguintes (2016 a 2021).

Vejamos, como mais um exemplo, que o valor informado na coluna “Total” da Planilha 1, para o ano de 2016, totaliza o montante de R\$ 5.624,30. Note-se que este valor é exatamente o mesmo daquele informado na linha “Total” da coluna “2016” da Planilha 2, bem como o mesmo montante informado na coluna “Receita Antecipada”, na linha de “2016”, da planilha destacada no Passo 1.

Vejamos abaixo o apontamento da mesma situação em relação ao ano de 2016:

Planilha 01: Composição do débito no resultado

Receita Antecipada													Em milhares de R\$	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Total	
2010													-	
2011	5.747,77												5.747,77	
2012	1.522,17	1.522,17											3.044,33	
2013	3.440,35	3.440,35	3.440,35										10.321,05	
2014	5.595,30	5.595,30	5.595,30	5.595,30									22.381,18	
2015	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10								7.430,50	
2016	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38							5.624,30	
2017	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06						22.344,39	
2018	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67					41.405,36	
2019	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49				40.639,44	
2020	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65			71.716,53	
2021	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32		56.741,55	
Total	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32	-	287.396,41	
Acumulado	82.136,75	118.809,08	152.041,05	179.677,73										

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Arrecad. Tarif.	165.611,70	193.319,55	213.286,42	235.510,63	255.080,00	257.630,80	260.207,11	262.809,18	265.437,27	268.091,64	270.772,56	273.480,29	
% Rec. Antecip.	26,53%	19,76%	17,19%	14,11%	10,83%	10,15%	9,69%	8,38%	6,35%	4,60%	1,91%	0,00%	
Rec. Antecip.	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32	-	287.396,41

Planilha 02: Composição do crédito no resultado

Realização da Receita por competência													Em milhares de R\$	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Total	
2010													-	
2011	5.747,77												5.747,77	
2012	1.522,17	1.522,17											3.044,33	
2013	3.440,35	3.440,35	3.440,35										10.321,05	
2014	5.595,30	5.595,30	5.595,30	5.595,30									22.381,18	
2015	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10								7.430,50	
2016	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38							5.624,30	
2017	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06						22.344,39	
2018	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67					41.405,36	
2019	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49				40.639,44	
2020	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65			71.716,53	
2021	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32		56.741,55	
Total	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32	-	287.396,41	
Acumulado	5.747,77	8.792,10	19.113,15	41.494,33										

Como se pode observar, o valor de R\$ 5.624,30 foi excluído dos ingressos financeiros de 2010 a 2015 (débito em receita e crédito no passivo) e contabilizado como receita no ano de 2016 (através do crédito no resultado e débito no passivo), em observância ao já citado princípio da competência.

É possível reparar, portanto, pela Planilha 1 acima, que a “Receita Antecipada” do ano de 2016, no valor de R\$ 5.624,30, compôs o valor contabilizado a débito no resultado e a crédito no passivo do ano de 2015 (assim como dos anos de 2010 a 2014).

Assim, em cada um destes 6 (seis) anos [2010 a 2015], parte do valor dos ingressos financeiros, por não se tratarem de receitas efetivamente realizadas, foram transferidos do resultado para o passivo, totalizando o valor de R\$ 5.624,30 (para o caso do exemplo citado, de 2016).

Em 2016, por sua vez, está sendo efetuado o reconhecimento da receita (através do crédito no resultado e o correspondente débito na conta do passivo), que ao final do ano resultou no valor de R\$ 5.624,30, equivalendo, deste modo, o efeito no resultado e no passivo, obedecendo assim ao reconhecimento da receita com base na realização da obra a que esta se refere.

O mesmo procedimento é aplicado em relação as obras a serem realizadas nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, na citada planilha de apropriação de receitas de 2015.

Para o ano de 2015, portanto, o valor a ser registrado a débito no resultado e a crédito no passivo de “obrigações com a concessão”, considerando que o ingresso financeiro projetado para este ano de fato se realize, seria de R\$ 26.150,58 (vide Planilha 1, da linha “Total”, da coluna “2015”), o qual, por sua vez, frise-se, é composto de uma parcela das obras a serem realizadas em todos os anos seguintes, até o ano de encerramento do contrato de concessão, ou seja, de 2016 a 2021, todos calculados de acordo com os critérios acima expostos.

No ano de 2015 também deverá, portanto, ser contabilizado como receita (crédito no resultado e débito no passivo), a monta de R\$ 7.430,50 (vide Planilha 2, linha “Total”, coluna “2015”), que como se observa na linha “2015” da Planilha 1, foi registrado nos anos de 2010 a 2014 (sendo uma parte em cada ano) a débito no resultado e a crédito no passivo de obrigações com a concessão.

Passo 3:

Neste passo é calculado o valor do débito a ser realizado no resultado e do crédito a ser realizado no passivo de “Obrigações da concessão”, em cada período de apuração, **com base na receita efetiva do ano**, dado que, os quadros retratados nos passos anteriores estão baseados apenas em projeções, derivadas dos cronogramas da concessão.

Como vimos em detalhes nos passos anteriores, o valor debitado no resultado e creditado no passivo de “Obrigações com a concessão”, no ano de 2015, com base nas projeções de receita, totalizou R\$ 26.150,58 (vide Planilha 1, na linha “Total”, na coluna “2015”).

A projeção de arrecadação tarifária para o ano de 2015 (o que denominamos, em outros trechos da presente resposta, de ingressos financeiros), foi de R\$ 257.630,80.

Este valor pode ser observado na Planilha 1, linha “Arrecad. Tarif.”, da coluna “2015”, a qual reapresentamos abaixo, a fim de facilitar a visualização:

Receita Antecipada													
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Total
2010													-
2011	5.747,77												5.747,77
2012	1.522,17	1.522,17											3.044,33
2013	3.440,35	3.440,35	3.440,35										10.321,05
2014	5.595,30	5.595,30	5.595,30	5.595,30									22.381,18
2015	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10								7.430,50
2016	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38							5.624,30
2017	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06						22.344,39
2018	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67					41.405,36
2019	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49				40.639,44
2020	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65			71.716,53
2021	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32		56.741,55
Total	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32	-	287.396,41
Acumulado		82.136,75	118.809,08	152.041,05	179.677,73								

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Arrecad. Tarif.	165.611,70	193.319,55	213.286,42	235.510,63	255.080,00	257.630,80	260.207,11	262.809,18	265.437,27	268.091,64	270.772,56	273.480,29	
% Rec. Antecip.	26,53%	19,76%	17,19%	14,11%	10,83%	10,15%	9,69%	8,38%	6,35%	4,60%	1,91%	0,00%	
Rec. Antecip.	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32	-	287.396,41

O montante da “Receita Antecipada” projetada para o ano de 2015, de R\$ 26.150,58, dividido pela projeção de receita de 2015, de R\$ 257.630,80, resulta no percentual de 10,15%, o qual pode ser encontrado na planilha acima, na linha “% Rec. Antecip.”, na coluna “2015”.

Este percentual, de **10,15%**, foi aplicado sobre os “ingressos financeiros” efetivamente ocorridos em 2015, mês a mês, para o cálculo do valor a ser debitado no resultado e creditado no passivo de “Obrigações com a concessão”.

Tendo em vista que os “ingressos financeiros” do ano de 2015 efetivamente foram de R\$ 264.187,40, o montante do débito realizado no resultado do consequente crédito no passivo, deste período, foi de R\$ 26.816,10 (o que corresponde a 10,15% de valor de R\$ 264.187,40).

Este cálculo pode ser observado com detalhes na planilha apresentada mês a mês, do ano de 2015. Este mesmo critério foi utilizado para os demais anos.

Passo 4:

É procedimento da ora Intimada, rever, a cada ano, as projeções de realização das obras estabelecidas no contrato de concessão, adequando-as à realidade do setor e do cenário econômico vigente, a fim de que haja a menor distorção possível para o que de fato irá se realizar, tal como visto detalhadamente nos passos anteriores.

Referido procedimento de revisão é refletido, a cada período de apuração, em sua contabilidade, por meio de lançamento contábil na conta do passivo de “Obrigações com a Concessão”, correspondente ao final do ano-calendário imediatamente anterior.

Explicamos.

O saldo da conta contábil do passivo de “obrigações com a concessão” em 31/12/2014 é de R\$ 144.563,51.

Com a revisão das projeções de valores das obras a serem realizadas (na planilha de 2015), com base nas alterações das expectativas ocorridas neste ano, há alteração no valor do saldo anterior das “Obrigações com a concessão”, conforme metodologia de cálculo exposta nos passos anteriores.

Por exemplo, com a revisão das projeções em 2015, o saldo da obrigação com a concessão em 31/12/14 se alterou para R\$ 138.183,39, o que perfaz em uma diferença no montante de R\$ 6.380,12, que foi registrada na contabilidade de 2015 a crédito no resultado e a débito no passivo de “obrigações com a concessão”.

Vejamos demonstrativo constante na planilha de cálculo de apropriação de receita do ano de 2015:

Ajuste Anual	Valores
Saldo Contábil da Obrigação com a Concessão em 31/12/2014	144.563.517,00
Valor atualizado Obrigação com a Concessão 31/12/2014 (planilha de cálculo)	138.183.396,67
Ajuste a efetuar em 2015	- 6.380.120,33

O valor de R\$ 138.183,39, que corresponde ao saldo da conta contábil do passivo de obrigações com a concessão em 31/12/2014, ajustado com as projeções referentes ao ano de 2015, pode ser observado na Planilha 01 e na Planilha 02, através da dedução do valor de R\$ 179.677,73, informado na Planilha 01, na linha “acumulado”, na coluna “2014”, do valor de R\$ 41.494,33, informado na linha “acumulado”, da coluna “2014”, da Planilha 02, que apresentamos novamente, com destaque destes valores em vermelho.

Em milhares de R\$													
Recita Antecipada													
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Total
2010													-
2011	5.747,77												5.747,77
2012	1.522,17	1.522,17											3.044,33
2013	3.440,35	3.440,35	3.440,35										10.321,05
2014	5.595,30	5.595,30	5.595,30	5.595,30									22.381,18
2015	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10								7.430,50
2016	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38							5.624,30
2017	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06						22.344,39
2018	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67					41.405,36
2019	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49				40.639,44
2020	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65			71.716,53
2021	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32			56.741,55
Total	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32		287.396,41
Acumulado	82.136,75	118.809,08	152.041,05	179.677,73									

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Arrecad. Tarif.	165.611,70	193.319,55	213.286,42	235.510,63	255.080,00	257.630,80	260.207,11	262.809,18	265.437,27	268.091,64	270.772,56	273.480,29	
% Rec. Antecip.	26,53%	19,76%	17,19%	14,11%	10,83%	10,15%	9,69%	8,38%	6,35%	4,60%	1,91%	0,00%	
Rec. Antecip.	43.942,26	38.194,49	36.672,32	33.231,98	27.636,68	26.150,58	25.213,20	22.021,14	16.845,47	12.329,98	5.158,32		287.396,41

Planilha 02: Composição do crédito no resultado

Em milhares de R\$													
Realização da Receita por competência													
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Total
2010													-
2011	5.747,77												5.747,77
2012	1.522,17	1.522,17											3.044,33
2013	3.440,35	3.440,35	3.440,35										10.321,05
2014	5.595,30	5.595,30	5.595,30	5.595,30									22.381,18
2015	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10	1.486,10								7.430,50
2016	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38	937,38							5.624,30
2017	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06	3.192,06						22.344,39
2018	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67	5.175,67					41.405,36
2019	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49	4.515,49				40.639,44
2020	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65	7.171,65			71.716,53
2021	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32	5.158,32			56.741,55
Total	-	5.747,77	3.044,33	10.321,05	22.381,18	7.430,50	5.624,30	22.344,39	41.405,36	40.639,44	71.716,53	56.741,55	287.396,41
Acumulado	5.747,77	8.792,10	19.113,15	41.494,33									

Os valores de R\$ 179.677,73 e R\$ 41.494,33 informados na linha “acumulado” podem ser obtidos pela soma dos montantes informados na linha “Total” de 2010 a 2014 na Planilha 01 e de 2011 a 2014 na Planilha 02.

Todos os anos, a Intimada reflete em sua contabilidade os efeitos da revisão das projeções da execução das obras, representada pela conta de “obrigações da concessão”.

Passo 5:

Abrimos este passo apenas para apresentar o valor contabilizado em 2015 de forma resumida, com base nas explicações e números apresentados nos passos que foram acima expostos.

O ingresso financeiro efetivo de 2015 foi de R\$ 264.187,40 (a crédito no resultado e a débito no passivo).

O valor total da “Receita Antecipada” desde mesmo período, considerando o ingresso financeiro efetivo, foi de R\$ 26.816,10 (vide Passo 3), que foi debitado no resultado e creditado no passivo de obrigações com a concessão.

O valor total das receitas apropriadas neste período de apuração, a débito no passivo e a crédito no resultado, foi de R\$ 7.430,50 (vide Passo 2).

O valor dos ajustes das obrigações com a concessão realizados em 2015, em virtude das alterações do saldo de 31/12/14 (em razão da alteração das projeções de valor de obras a serem realizadas no futuro), foi de R\$ 6.380,12 (que correspondeu a crédito no resultado e débito na conta do passivo).

Portanto, o valor da receita contabilizada no ano de 2015, em observância aos princípios da realização da receita e da competência, é de R\$ 251.181,92 (R\$ 264.187,40 - R\$ 26.816,10 + R\$ 7.430,50 + R\$ 6.380,12).

Esta mesma metodologia foi aplicada para os demais os anos e estão apresentadas com detalhes nas planilhas disponibilizadas em anexo a presente resposta.

Resumidamente, até o final do contrato de concessão, o passivo relativo às “obrigações com a concessão” será totalmente realizado e o valor total dos ingressos financeiros decorrentes da cobrança das tarifas de pedágio serão contabilizados como receitas e devidamente tributadas nas competências a que se referem. Ou seja, o saldo da conta do passivo denominada de “obrigações com a concessão” será igual a zero no final do período da concessão.

Isso pode ser observado na planilha Evolução Obrigações com a Concessão.xlsx, apresentada em resposta à intimação anterior, a qual demonstra que os débitos e os créditos realizados no resultado, contra a conta do passivo de “obrigações com a concessão”, se equivalem ao final do contrato de concessão, demonstrando que o que se está fazendo resulta em um efeito apenas temporário, em respeito aos princípios da correspondência do custo com a receita e da competência e em obediência às regras do disposto no artigo 407 do RIR.

De todo o exposto, denota-se que a conta contábil de obrigações com a concessão de efetivamente representa uma obrigação com o poder concedente de realização das obras a que a Intimada se comprometeu a fazer. Neste sentido, este valor será levado ao resultado como receita quando esta obrigação deixar de existir, ou seja, quando as obras forem de fato executadas.

Todos os documentos da presente intimação estão sendo entregues em meio digital (CD), código de autenticação N°

A explicação apresentada pela concessionária, acompanhada de planilhas auxiliares, diga-se de passagem, é bastante convincente, mas quanto à execução de serviços ou obras é feita referência a um ‘cronograma firmado com o DER até o término da concessão’ e não ao Programa de Exploração (PER). Nem mesmo foi mencionada a pendência de Processo de Revisão Amigável protocolizada em 2011 pela concessionária.

Destaca-se que, considerando que o contrato de concessão teve modificações, como alteração unilateral e aditivos, faz necessário compatibilizar o Programa de Exploração (ou o cronograma que o substitua) ao retorno do investimento.

Assim, a concessionária formalizou em 2011 Processo de Revisão Amigável do Contrato de Concessão, protocolo n° 07.917.963-9/2011, com o fim apurar eventual desequilíbrio da equação econômico-financeira.

Motivado pelo exposto, a fiscalização solicitou a planilha do cálculo da taxa interna de retorno (TIR) – Quadros 19 e 21, obtendo a seguinte resposta do DER/PR, fls. 29285:

08.4 – As informações requeridas neste item estão em discussão entre o DER e a Concessionária, dentro do Processo de Revisão Amigável e, portanto, ainda não há informações disponíveis neste nível de detalhe.

Diante da resposta do DER/PR, a fiscalização, por meio da Intimação n° 236/2017, solicitou, à pessoa jurídica fiscalizada, a planilha elaborada pela contribuinte que tenha embasado o pedido de revisão amigável, fls. 15205-

15234, e dados adicionais para a correta verificação daquilo que viesse a ser apresentado.

Em 01/08/2017, a contribuinte apresentou a seguinte manifestação, fls. 15236-15237:

4 - A Infâmada informa que não dispõe de planilha de fluxo de caixa que tenha por base dados efetivos da escrituração contábil.
Em anexo, encaminhamos planilha com os eventos contratuais ainda pendentes de solução, objeto do Pedido de Revisão Amigável. Oportuno registrar que tais eventos ainda se encontram em discussão administrativa e uma vez consolidados, devem ser parte integrante do processo que inclui o Cronograma de Investimentos, Fluxo de Caixa Contratual, Fluxo de Caixa Marginal, nos termos da resolução n.º 3651 de 07/04/2011 de ANTT e Acórdão n.º 3785/2014 de 12/06/2014 do TCE/PR, entre outros, que se encontram explicitados no TA05/2016 que segue anexo.

A pessoa jurídica não apresentou a planilha do cálculo da TIR, mas apresentou os elementos necessários para a verificação da exatidão.

Já o DER/PR, em 03/08/2017, atendendo ao Ofício n.º 54/2017-Safis desta DRF, apresentou cópia do 5º Termo Aditivo ao Contrato de Concessão do Lote 75, de 28/11/2016, bem como cópia integral do respectivo processo (protocolo 14.206.832-0), fls. 29813-30400, e os demonstrativos do cálculo da TIR (formato de planilhas eletrônicas), fls. 30401.

Cópia dos elementos apresentados pelo DER/PR foram entregues à fiscalizada para manifestação por meio da Intimação n.º 367/2017.

A contribuinte assim se manifestou, fls. 16001-16002:

Entendemos pertinente frisar que a conta contábil "Obrigações com a Concessão" reflete o tratamento contábil próprio para natureza deste tipo de contrato, ou seja, refere-se à contabilização da receita de acordo com o regime de competência, nos termos da legislação do IRPJ, e não a "receita diferida".

Ademais, diferentemente do que foi mencionado pela fiscalização no item 3 do Ofício n.º 54/2017, a referida conta contábil não corresponde às obras de melhoria a serem executadas e não implementadas em razão da pendência do processo de revisão amigável. A referida conta é composta, de fato, pelas receitas a serem apropriadas, por competência, em períodos futuros, considerando o conjunto de todas as obras a serem realizadas até o final do contrato, de acordo com as condições vigentes e firmadas com a administração pública, não havendo qualquer relação destes valores com o processo de revisão amigável.

Ou seja, não se justifica a "preocupação fundada" da fiscalização mencionada neste mesmo tópico 3 do Ofício n.º 54/2017 em relação à tributação destes valores, vez que os montantes existentes na conta contábil "obrigações com a concessão" serão tributados integralmente até o final da concessão, na devida competência, a qual é determinada de acordo com a execução das obras de melhorias.

Isso se comprova pelo fato de que, o saldo da conta contábil "obrigações com a concessão" será reduzido, e conseqüentemente levado a tributação conforme planilha de cálculo disponibilizada para a fiscalização em resposta à intimação anterior.

Assim, a partir do momento em que as obras a que elas se referem forem executadas, as Receitas que constarão no resultado contábil tributável, serão superiores aos montantes recebidos nas praças de pedágio.

Repise-se que não há diferimento da receita bruta pela concessionária, mas tão somente o reconhecimento, por competência, de suas receitas, nos períodos contábeis em que se dá a execução de obras e serviços firmados nos estritos limites do contrato de concessão.

A questão se é procedente a 'preocupação fundada' seria resolvida com a solução do processo de reequilíbrio (protocolo n.º 07.917.963-9/2011), mas encontra-se pendente de decisão ou acordo até hoje, pois:

- Se de fato há desequilíbrio econômico-financeiro em prejuízo da concessionária, pode ocorrer:

a) revisão da tarifa e, neste caso, a preocupação da fiscalização não tem fundamento.

b) redução de obras a serem executadas, nesta hipótese a preocupação é fundada.

- Se há desequilíbrio econômico-financeiro em detrimento do poder concedente ou mesmo dos usuários, a preocupação também é fundada.

A possibilidade de revisão está prevista no art. 9º da Lei n.º 8.987/1995.

A respeito da revisão do desequilíbrio em prejuízo do poder concedente, ensinam Thiago Marrara e André Souza⁵ (destaques da fiscalização):

Embora a legislação não detalhe o assunto de modo tão evidente, o equilíbrio econômico-financeiro vale igualmente em benefício do Estado e, por conseguinte, da coletividade de usuários do serviço público delegado. É possível conceber uma série de situações em que a equivalência inicial se quebra em desfavor do polo público. Imagine-se uma alteração qualitativa da concessão que reduza de maneira drástica os custos inicialmente previstos de investimentos [...] que diminua de modo expressivo os custos de financiamentos obtidos pela concessionária para viabilizar a concessão.

Exemplos:

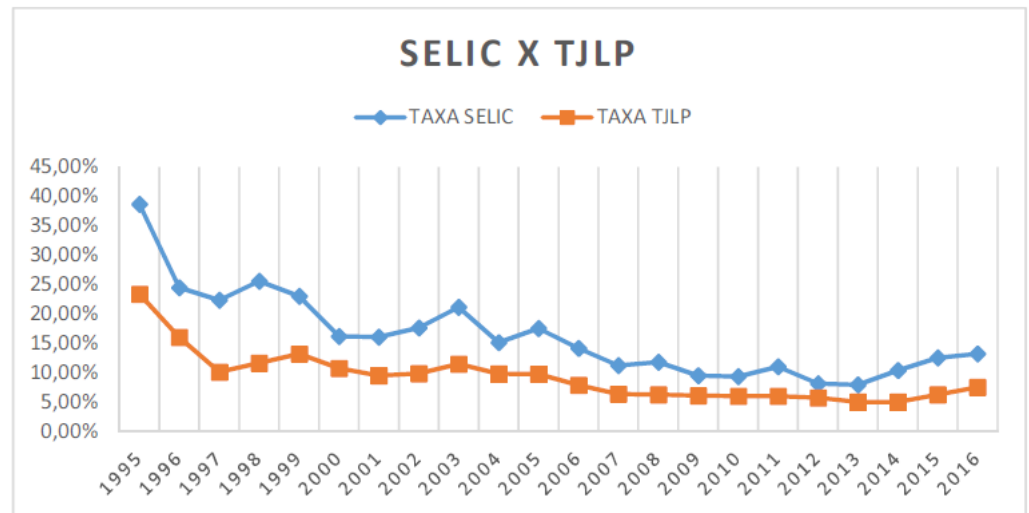
a) A situação econômica melhorou muito desde a época em que ocorreu a concorrência pública e a outorgada da concessão. Neste mesmo período fiscalizado, o Brasil obteve o 'grau de investimento', bem como empresas como a Petrobrás.

b) Também no mesmo período, os programas de distribuição de renda foram ampliados, como o 'Bolsa Família'.

c) *Alteração da legislação tributária: até 31/12/1998, a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido era vedado para empresas com pessoas jurídicas em seu quadro societário; a vedação foi extirpada pela Lei n.º 9.718/1998.*

A partir de 01/01/1999, com a vantagem tributária obtida, as subcontratadas optantes pelo lucro presumido e a concessionária poderiam renegociar os preços de modo a alterar a tarifa do pedágio.

d) *Redução das taxas de juros, como a Selic e a TJLP (BNDES):*



Fonte: RFB.

E prosseguem Thiago Marrara e André Souza:

[...] Nesse e noutros casos, a redução expressiva de custos efetivos na execução do contrato torna desproporcionais, a depender da modelagem adotada, quer a tarifa paga pelo usuário, quer a duração do ajuste, o valor do subsídio ou aporte estatal, a previsão de receita alternativa ou outros elementos inicialmente previstos para garantir o equilíbrio econômico-financeiro pactuado inicialmente.

Considerando todos os pontos expostos, o procedimento fiscal não ficaria completo sem a devida verificação da compatibilidade da receita reclassificada, vinculada a obras futuras, em relação à questão do reequilíbrio e os efeitos tributários.

Ante o exposto, a fiscalização se viu obrigada a elaborar os demonstrativos de natureza contábil-fiscal para concluir de forma satisfatória a ação fiscal.

Para o cálculo, de início, a fiscalização elaborou a Planilha TIR 01, isto é a base inicial de dados, constituída essencialmente de dados dos anos-calendário 1997 a 2016, extraídos das DIPJ e das ECF.

Houve o cuidado de indicação da origem dos dados nesta e em outras planilhas; inclusive está sendo anexado arquivo compactado com os demonstrativos na forma de planilhas eletrônicas, com a manutenção das fórmulas utilizadas.

Os demonstrativos identificados como Planilhas TIR encontram-se no processo administrativo, mas não serão transcritas neste relatório, pois são demasiadamente extensos.

Na sequência, foi elaborada a Planilha TIR 02, ou seja, dos ajustes cabíveis no cálculo da taxa interna de retorno (TIR) por meio das planilhas subsequentes.

Neste ponto, é importante a descrição resumida de cada uma Planilhas.

*As Planilhas TIR 03A, 03B e 03C têm por base os dados fornecidos pelo DER/PR (Quadro 19) – recursos próprios (sem financiamentos de terceiros), com TIR de referência de **17,15988%**:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 03A	Quadro 19 - Dados originais do DER/PR: TIR de 17,15988% , calculada somente com utilização de recursos próprios (sem financiamentos)
Planilha TIR 03B	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados); TIR de 25,02410% .
Planilha TIR 03C	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados), zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018; TIR de 23,95775% .

*As Planilhas TIR 04A, 04B e 04C têm por base os dados de DIPJ e ECF, utilizados pela fiscalização para o preenchimento do modelo fornecido pelo DER/PR (Quadro 19), com TIR de referência de **17,15988%**, mantidos os dados da planilha original nos anos de 2017 a 2021:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 04A	Quadro 19 - Dados originais de DIPJ e ECF: TIR de 26,62319% , calculada somente com utilização de recursos próprios (sem financiamentos)
Planilha TIR 04B	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e inclusão de obras vinculadas à reclassificação de receitas); TIR de 32,11223% .
Planilha TIR 04C	Quadro 19 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços, inclusão de obras previstas e zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018); TIR de 31,37543% .

*As Planilhas TIR 05A, 05B e 05C têm por base os dados fornecidos pelo DER/PR (Quadro 21) – recursos próprios e provenientes de financiamentos de terceiros, com TIR de referência de **23,84000%**:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 05A	Quadro 21 - Dados originais do DER/PR: TIR de 19,55200% , calculada com utilização de recursos próprios e de terceiros (financiamentos)
Planilha TIR 05B	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados); TIR de 28,01575% .
Planilha TIR 05C	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e tributos superestimados), zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018; TIR de 26,36141% .

*As Planilhas TIR 06A, 06B e 06C têm por base os dados de DIPJ e ECF, utilizados para o preenchimento do modelo fornecidos pelo DER/PR (Quadro 21), mantidos os dados da planilha original nos anos de 2017 a 2021, com TIR de referência de **23,84000%**:*

Denominação	Descrição
Planilha TIR 04A	Quadro 21 - Dados originais de DIPJ e ECF: TIR de 23,63149% , calculada com utilização de recursos próprios e de financiamentos.

Denominação	Descrição
Planilha TIR 04B	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e juros desnecessários, com inclusão de obras vinculadas à reclassificação de receitas); TIR de 30,11524% .
Planilha TIR 04C	Quadro 21 do DER/PR: alterada pela fiscalização (eliminação de sobrepreços e juros desnecessários, inclusão de obras previstas e zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018); TIR de 29,20505% .

A fiscalização concebeu e realizou os cálculos para demonstrar a TIR, de modo a não restar dúvidas, mas por conta do tempo exíguo, não fez a análise e os ajustes das provisões e outras despesas de menor relevância.

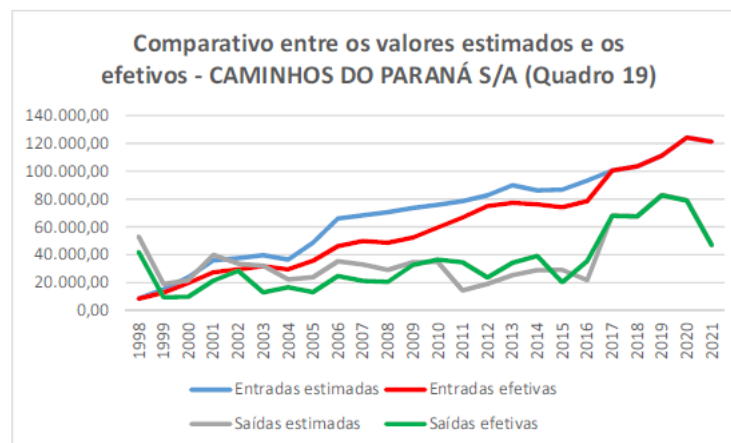
O zeramento do pedágio é mera referência para evidenciar de forma cabal o quanto está expressiva a TIR.

*Assim, mesmo com o zeramento do pedágio a partir de 01/01/2018, a TIR, apurada com os dados de DIPJ e ECF, chega a **31,37543%** e **29,20505%**, respectivamente Quadros 19 e 21.*

Os comparativos demonstram de maneira cristalina os efeitos do ato unilateral e dos aditivos. A redução foi muito maior na execução de obras e serviços que nas receitas.

O gráfico a seguir evidencia tal constatação.

A linha vermelha, representativa das entradas (receitas) é ascendente, enquanto a linha verde, das saídas (custos e obras) é estável e em baixa, no período fiscalizado.



Destaca-se que, ao realizar os cálculos segundo a metodologia adotada, a fiscalização, ainda que de modo precário, observou parcial o disposto no acórdão AC-2983-48/16-P, do Tribunal de Contas da União (TCU), sessão extraordinária de 23/11/2016.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. conhecer, com fundamento no art. 48 da Lei 8.443/1992, c/c o art. 286 do Regimento Interno, dos presentes pedidos de reexame e, no mérito:

9.1.1. negar provimento aos interpostos por Rodovias Integradas do Paraná S.A. (Viapar) e Caminhos do Paraná S.A.;

9.1.2. dar provimento aos interpostos por Empresa Concessionária de Rodovias do Norte S.A. (Econorte), Rodovia das Cataratas S.A. (Ecocataratas) e Concessionária Ecovia Caminho do Mar S.A., para, em substituição às determinações contidas no subitem 9.1 do Acórdão 346/2012-TCU-Plenário, determinar ao Departamento de Estradas de Rodagem do Estado do Paraná (DER/PR), relativamente aos contratos de concessão firmados com as sociedades anônimas Empresa Concessionária de Rodovias do Norte S.A. (Econorte), Rodovias Integradas do Paraná S.A. (Viapar), Rodovia das Cataratas S.A. (Ecocataratas), Caminhos do Paraná S.A., Concessionária de Rodovias Integradas S.A. (Rodonorte) e Concessionária Ecovia Caminhos do Mar S.A., que avalie, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias – submetendo o resultado dessa avaliação ao Tribunal de Contas da União:

9.1.2.1. a equação econômico-financeira dos contratos, aferindo se estão presentes e se são válidos os indícios de desequilíbrio evidenciados nesta fiscalização, os quais, uma vez confirmados, sugerem ajustes nos investimentos, de acordo com as necessidades públicas e as taxas de rentabilidades praticadas, a percentuais compatíveis com o contexto econômico vigente e o custo de oportunidade atual do negócio, considerando, entre outros parâmetros, possíveis sobrepreços em obras e serviços oriundos dos termos aditivos ao contrato inicial, com supedâneo no princípio da economicidade;

9.1.2.2. a necessidade de inclusão, nos contratos de concessão, de cláusula de revisão periódica da tarifa, a fim de repassar, se for o caso, os ganhos decorrentes de produtividade e da eficiência tecnológica, o aumento ou a redução extraordinária dos custos e/ou das despesas da concessionária, bem como as alterações porventura ocorridas no custo de oportunidade do negócio, preferencialmente por negociações entre as partes, de acordo com o § 2º do art. 9º e o inciso V do art. 29, ambos da Lei 8.987/1995; e

Segundo o demonstrado por meios das Planilhas TIR, a preocupação da fiscalização tem fundamento.

Fazendo alusão ao Código do Consumidor, a situação apurada está longe do razoável, pois o pedágio é rigorosamente pago pelos usuários, mas estes não conseguem ver concretizada a execução das obras acordadas originalmente, por conta do alegado desequilíbrio em prejuízo em desfavor da concessionária. Na realidade, o desequilíbrio econômico-financeiro, segundo os números apurados, prejudica o poder concedente e, principalmente os usuários das rodovias.

Aliás, por conta do alegado desequilíbrio econômico-financeiro pela concessionária, o Programa de Exploração (PER) foi modificado várias vezes.

Por exemplo, a duplicação da rodovia BR 277, trecho Relógio a Guarapuava, estava prevista originalmente para os anos de 2004 a 2006; com a revisão, foi alterada a duplicação para os anos de 2008 a 2011; posteriormente para 2010 a 2011.

Salienta-se, ainda, que, ao deixar de recolher os tributos devidos aos cofres públicos, a fiscalizada acabou fazendo frente à necessidade de disponibilidades

para o pagamento dos lucros remanescentes, pois parte substancial dos resultados foi transferido às pessoas ligadas (distribuição disfarçada de lucros).

No caso em tela, se a pessoa jurídica tivesse recolhido o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS sobre as receitas reclassificadas indevidamente como passivos, teria arcado com dispêndios na ordem de R\$48.983.824,95 nos anos-calendário 2011 a 2015, o que afetaria o fluxo de caixa do período.

Para simples referência, destaca-se que a fiscalizada dispunha de R\$ 3 milhões em 31/12/2015, a título de disponibilidades e equivalentes de caixa. Com o pagamento dos tributos, o grupo de disponibilidades e equivalentes de caixa ficaria com saldo desfavorável em quase R\$ 46 milhões.

Ante o exposto, a fiscalização restabeleceu à condição de receita bruta os valores reclassificados indevidamente como obrigações, tributando-os na forma da legislação aplicável.

Em sua defesa, a Contribuinte autuada primeiramente (no **item 3**) argumentou o seguinte:

*Quanto à **reclassificação das receitas de pedágio**, o Fiscal reconhece que, para contratos de longo prazo, deve ser respeitado o art. 407 do RIR. Também afirma que as explicações apresentadas pela empresa são convincentes e estão alinhadas com os parâmetros atuais do contrato de concessão. Aduz, porém, que tal contrato aparenta ostentar desequilíbrio econômico-financeiro, tanto assim que um processo nesse sentido foi instaurado pela Impugnante.*

Admite ainda que tal desequilíbrio só geraria a reclassificação das receitas de pedágio que fundamentou o lançamento se fosse prejudicial à Impugnante – e desde que equacionado pela redução das obras a realizar (mas não pelo aumento da tarifa) – ou se fosse prejudicial ao Poder Concedente. Usurpando a competência do DER/PR, assume como verdadeira essa última alternativa e dela retira, desde logo, todas as consequências administrativas e fiscais que entende devidas (cálculo de nova TIR e exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

*A nulidade de um lançamento condicional – pois baseado no resultado incerto de um processo administrativo em curso –, com invasão da competência do órgão legitimado para decidi-lo, é de uma evidência solar e é confessada pelo próprio Fiscal, quando afirma estar dando cumprimento, “ainda que de modo precário”, ao Acórdão AC-2983-48/16-P do TCU, **que determina ao DER do Paraná** que avalie a equação econômico-financeira da concessão.*

Mais adiante, no **item 6**, a Impugnante apresenta com maior profundidade sua insurgência contra a conclusão da Autoridade Fiscal:

6. INVIABILIDADE DA ACUSAÇÃO DE RECLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DAS TARIFAS DE PEDÁGIO.

Conforme exposto, o objeto do contrato de concessão firmado pela Impugnante consiste na recuperação, melhoramento, manutenção, operação e exploração, pelo prazo de vinte e quatro anos, das rodovias que compõem o Lote nº 04, mediante a cobrança de tarifa de pedágio previamente definida e reajustada

anualmente. Esses serviços são prestados com base em cronogramas firmados com o DER/PR até o término da concessão.

Assim, trata-se de contrato de execução de longo prazo, sujeito a preços pré-determinados e reajustados anualmente. Enquadra-se, pois, com perfeição no regime previsto no art. 407 do RIR/99, in verbis:

“Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I – o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II – parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.”

Logo, a Impugnante devia contabilizar e tributar as receitas em linha com o cronograma contratual de execução das obras, em conformidade com o princípio da correspondência entre as receitas e os custos e com o princípio da competência. Diante disso, em cumprimento ao preceito em tela, a Impugnante contabilizava as suas receitas de pedágio através da seguinte fórmula:

(+) Ingressos financeiros (crédito no resultado e débito no caixa)

(-) Valores a serem apropriados como receita em períodos seguintes (débito no resultado e crédito no passivo, na conta contábil intitulada “obrigações com a concessão”)

(+) Valores apropriados como receita no período, contabilizados em períodos anteriores na conta do passivo de “obrigações com a concessão” (crédito no resultado e débito na citada conta do passivo).

(=) Receitas apropriadas no período

A seguir, a Impugnante expõe a mesma explicação, em 5 passos, que foi oferecida à Autoridade Fiscal e que se encontra reproduzida no Termo de Verificação Fiscal, em que demonstra os cálculos utilizados para apropriação de receitas a cada ano. E prossegue sua Impugnação da seguinte forma:

Na autuação, o Agente Fiscal reconhece a aplicabilidade do art. 407 aos contratos de longo prazo e afirma que os esclarecimentos apresentados pela empresa, e detalhados acima, são bastante convincentes. Contudo, alega que a Impugnante teria contabilizado os valores com base em “cronograma firmado com o DER até o término da concessão”, e não com base no Programa de Exploração (PER), como seria correto. Também afirma que o contrato concessão firmado pela Impugnante teria sofrido ajustes e que teriam ocorrido alterações no cenário macroeconômico brasileiro, capazes de reduzir os custos da empresa.

Para comprovar essa suposta redução, argumenta que:

- a) a situação econômica brasileira teria melhorado desde a época em que foi outorgada a concessão, sendo que, nesse período, o Brasil e empresas como a Petrobras obtiveram o “grau de investimento”;
- b) no mesmo período, os programas de distribuição de renda, tal como o “Bolsa Família”, teriam sido ampliados;
- c) a legislação teria sido alterada, já que, até 31.12.98, as empresas que possuíam pessoas jurídicas em seu quadro societário não podiam apurar IRPJ e CSLL pelo lucro presumido, vedação que foi extirpada pela Lei n.º 9.718/98, o que teria permitido a renegociação dos preços praticados; e
- d) as taxas de juros, como SELIC e TJLP, teriam sido reduzidas.

Por fim, alega que a empresa já teria instaurado um Processo de Revisão Amigável, visando à correção dos desequilíbrios verificados.

As alegações claramente não procedem. Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que, em 2009, foi alterado o cronograma das obras executadas pela Impugnante (doc. n.º 21). Por essa razão, as receitas foram contabilizadas pela empresa com base no novo cronograma firmado com o DER, ao invés do PER. Nenhuma irregularidade há nisso.

Por sua vez, as alterações havidas no contrato em 1998 não foram consideradas, pois o diferimento começou a ser aplicado pela Impugnante em 2010, tendo os ingressos anteriores sido imediatamente tratados como receita.

Por sua vez, as circunstâncias invocadas pelo Fisco são genéricas e não comprovam a redução concreta dos custos da Impugnante e nem atestam a existência de desequilíbrio em favor da empresa.

De fato, quanto à suposta melhora da situação econômica, vale salientar que o Brasil cresceu menos do que os países emergentes e muitos vizinhos sul-americanos, e do que previra o Banco Central.

Especificamente quanto ao setor em tela, tem-se que o crescimento acumulado do tráfego foi 17,46% menor do que o previsto para 2016, e 18% em 2017, como comprovam os gráficos anexos (doc. n.º 22). Ademais, os preços de referência do DER subiram 402,7% de 1997 a dezembro de 2016, enquanto a tarifa variou apenas 260,9% (doc. n.º 23).

Quanto à obtenção do grau de investimento, este foi perdido pelo Brasil em 2015. E o que se pode dizer da Petrobras, senão que foi uma das empresas que mais valor perderam nos últimos anos em todo o mundo?

Por fim, a diminuição das taxas de juros também não comprova a alegação trazida pelo Fisco, especialmente considerando que essas taxas variaram muito ao longo do tempo, ora subindo, ora descendo, não sendo capazes de atestar eventual redução nos custos incorridos pela empresa.

A aferição do equilíbrio econômico-financeiro de um contrato de concessão de rodovias é tarefa extremamente complexa, e que pode ser realizada apenas pelas autoridades competentes (no caso, AGEPAR e DER, conforme determinações do TCU/TCE). O seu resultado não é passível de antecipação

por diletantes a partir da consideração de algumas variáveis, ademais mal analisadas e limitadas a 5 dos 24 anos de duração do contrato.

Como salientado pelo próprio Fisco, a Impugnante instaurou um Processo de Revisão Amigável para verificar-se a necessidade de alteração dos encargos e das receitas previstos no contrato.

Contudo, tal processo ainda não foi finalizado, como, inclusive, salientou o DER/PR em resposta à fiscalização (fls. 29.284 dos autos):

“O Processo que trata da Revisão Amigável em curso junto ao Lote 4, está de momento, sob análise preliminar, uma vez que ainda restam aspectos contratuais em discussão, com vistas a formalização de novo Termo Aditivo ao Contrato (condicionado ao seu Equilíbrio econômico-financeiro).”

Logo, considerando que as autoridades competentes ainda não examinaram a questão e não aferiram a necessidade de se alterar o cronograma de obras da empresa ou a sua Taxa Interna de Retorno, é evidente que o Fisco não pode saltar sobre essa fase, usurpando a competência do DER/PR para (i) calcular uma nova TIR e (ii) tributar, como se receitas fossem, todos os valores lançados pela Impugnante no passivo.

No entanto, ainda que assim não fosse, a autuação não mereceria guarida, tendo em vista que a Fiscalização adotou critérios absolutamente ilegítimos para a apuração da nova TIR atribuída à Impugnante.

Com efeito, no lançamento, o Agente Fiscal não observou os termos do contrato de concessão ou a matriz de risco ali firmada, pautando-se exclusivamente nos dados lançados pela empresa em sua contabilidade.

Como bem salienta o Prof. EGON BOCKMANN MOREIRA no seu parecer (doc. n.º 04, cit.), tal procedimento é impróprio, uma vez que:

“56. (...) o cálculo de uma TIR que se preste a contrastar a TIR Originária, com o fito de apurar distorções que reflitam desequilíbrio contratual a serem ajustados, deve, necessariamente, respeitar as disposições do Contrato e sua matriz de risco.

Para tanto, só se deve substituir, no fluxo de caixa originário (plano de negócios), os valores originalmente projetados por valores reais (contábeis) quando a parte que suportou a variação entre ambos não for responsável pelo evento que a ensejou, ou quando decorrentes de fatores extraordinários, sob pena de subverter a matriz de riscos do contrato.

57. Por essa razão, a apuração de uma TIR pautada exclusivamente em dados contábeis, que substitua no fluxo de caixa originário (plano de negócios), todos os valores projetados por valores reais (contábeis), sem considerar a origem das oscilações e a matriz de risco contratual, nada revela em termos de equilíbrio econômico-financeiro.

Em tese, tal TIR Contábil pode vir a representar a rentabilidade efetivamente percebida pela Concessionária, mas não enseja referencial pertinente a discussões acerca de equilíbrio econômico-financeiro ou útil em processos de reequilíbrio, sendo impertinente para a finalidade que o ‘Termo de Verificação Fiscal’ sugere.” (p. 41)

O desacerto dos critérios adotados pelo Fiscal para o recálculo da TIR é igualmente demonstrado no parecer contábil do Prof. VICENTE PACHECO (doc. n.º 24), do qual se transcrevem os trechos abaixo:

“c) A metodologia empregada pela RFB para cálculo dos quadros referenciados 03B, 03C, 04A, 04B, 04C, 05B, 05C, 04A, 04B e 04C tem base técnica para sua aplicação?”

Resposta: Podemos constatar que conforme relatado na página 75/87 do TVF a RFB, ‘de modo precário, observou de forma parcial o disposto no acórdão AC-2983-48/16-P do Tribunal de Contas da União (TCU)’. As planilhas elaboradas pela RFB: 04A, 04B, 04C, 05B, 05C, 06A, 06B, e que compõem o TVF, foram preparadas em desacordo com a metodologia indicada para calcular equilíbrio econômico-financeiro de contratos de concessão.

Salienta-se aqui que as metodologias que devem ser empregadas para determinação da TIR são as aprovadas nos Acórdãos do TCU, TCE, Normas da ANTT e AGEPAR, além das recomendações da FIA e entendimentos das partes integrantes do Contrato. Ademais, devem ser empregadas em sua totalidade e não de forma parcial, sob pena de distorcer os resultados apurados.

Em seus cálculos, a RFB se utiliza de dados de Balanço Contábil para alimentar as planilhas contratuais, não importando a álea a que pertencem (ordinária/extraordinária), o que é vedado, além de promover ‘correções’ em base às supostas irregularidades apontadas no AI para determinar uma TIR elevada, que permitiu à RFB supor um desconto de 100% na tarifa, a partir de 2018 e ainda assim superar a TIR de Contrato e com isso colocar em dúvida a capacidade de pagamentos da concessionária.

d) Tal metodologia de cálculo empregada pela RFB é válida perante os órgãos de controle das Concessões?

Resposta: Podemos constatar que os cálculos que nos foram apresentados sequer se utilizam de uma metodologia: nem se valem da totalidade dos valores reais, nem se valem da totalidade dos projetados, mas os mescla. Lança a totalidade dos dados de Balanço de 1998 a 2016, adota os dados projetados integralmente em 2017 e projeta uma receita fictícia igual a 0 (Zero) mantendo os demais dados projetados nesses anos. Torna os dados híbridos. Apropria-se dos resultados acumulados até 2010, fora do período contido no AI (2011 a 2015), aplica correções a este período, introduz os dados de Balanço de 2016, mantém os dados projetados para 2017 e cria um novo cenário a partir de 2018 sem possuir qualquer respaldo nos cálculos contratuais aprovados pelos entes competentes.

Isto, por si só, evidencia a inconsistência do cálculo. Entende-se que, ao tratar de riscos ordinários (receitas, custos, etc.), não se pode mesclar ora valores reais e ora projeções.

A metodologia empregada pela RFB transporta para as planilhas valores de investimentos e serviços que não têm respaldo no Contrato, pois referem-se a áleas ordinárias cabendo revisão tão somente nas hipóteses de supressão ou acréscimo de investimentos e/ou encargos como um todo, por exemplo: obra ‘x’ e/ou serviço ‘y’ e não as eventuais variações de custo que possam haver apresentado. A metodologia empregada pelo TCU e pelo TCE, e que

regulamenta o cálculo dos contratos de concessão, se vale dos dados das projeções para riscos ordinários e ajusta apenas os riscos extraordinários para as alterações pertinentes. Não é o caso dos cálculos efetuados pela RFB e apresentados no TVF." (pp. 6 a 7)

Diante disso, assevera o parecer que, ao não utilizar as metodologias corretas, o trabalho realizado pelo Fisco "resulta em TIRs calculadas que desconsideram os riscos que só dizem respeito ao concessionário e invertem a lógica econômica em que tais negócios se pautam". Assim, conclui que, "na justa medida em que tais cálculos elaborados pela RFB apresentam tais fragilidades, os resultados obtidos não são tecnicamente consistentes, nem permitem que sejam aplicadas sanções com base nas suas conclusões", o que confirma a necessidade de cancelar-se o auto lavrado.

Conforme restou claro a partir de todo o exposto, a Contribuinte registra os valores recebidos a título de pedágio em conta de resultado no momento em que ingressam em seu patrimônio, mas prontamente reclassifica parte desses valores para contas do passivo ("Obrigações com a Concessão"), para que retornem à conta de resultado, em momento futuro, no período em que, no seu entendimento, devam ser efetivamente oferecidos à tributação.

Segundo a Contribuinte, essa metodologia "possui efeito apenas temporário, em respeito aos princípios da correspondência do custo com a receita e da competência e em obediência às regras dispostas no art. 407 do RIR/99". Ainda segundo a Contribuinte, "a conta contábil "Obrigações com a Concessão" reflete o tratamento contábil próprio para natureza deste tipo de contrato, ou seja, refere-se à contabilização da receita de acordo com o regime de competência, nos termos da legislação do IRPJ, e não a 'receita diferida'." Por essas razões, a Contribuinte ressalta que os valores reclassificados serão oportunamente oferecidos à tributação.

Por outro lado, embora tenha admitido que o art. 407 do RIR/99 "até poderia ser aplicável" e, ainda, que também tenha considerado bastante convincentes as explicações apresentadas pela Contribuinte, a Autoridade Fiscal não aceitou o procedimento adotado, **desconsiderando integralmente a reclassificação efetuada, sob o fundamento de que (i) não foi observado cronograma de obras correto; e (ii) há um desequilíbrio contratual em favor da concessionária que torna a taxa interna de retorno (TIR) maior que a originalmente estimada.**

Sobre esse último ponto, embora tenha reconhecido que o "processo de reequilíbrio" encontrava-se pendente de solução pelo órgão competente, a Autoridade Fiscal entendeu ser necessário apurar "se há desequilíbrio econômico-financeiro em detrimento do poder concedente ou mesmo dos usuários", caso em que, se confirmado, tornaria fundada sua "preocupação" em relação à tributação dos valores reclassificados.

Desse modo, segundo a Autoridade autuante, "o procedimento fiscal não ficaria completo sem a devida verificação da compatibilidade da receita reclassificada, vinculada a obras futuras, em relação à questão do reequilíbrio e os efeitos tributários".

E assim procedeu a Autoridade Fiscal, recalculando a TIR a partir de diferentes bases de dados e realizando vários ajustes, inclusive decorrentes da constatação

de que a Contribuinte autuada teria pago sobrepreços a entidades ligadas. Por fim, a Autoridade Fiscal conclui que a TIR é maior que a originalmente estimada e que, portanto, "a preocupação da fiscalização tem fundamento".

Com base nessa fundamentação, a Autoridade Fiscal desconsiderou integralmente o procedimento contábil adotado pela Contribuinte, levando à base de cálculo do lançamento todo o montante reclassificado.

Quanto à conclusão exposta no TVF, primeiramente há que se observar que a objeção da fiscalização não reside no procedimento de reclassificação em si, afinal, se a Autoridade Fiscal, de plano, não admitisse o procedimento contábil adotado pela Contribuinte, não haveria razão para adentrar no cálculo econômico do contrato a fim de demonstrar o desequilíbrio em favor da concessionária.

Também fica evidente que a objeção da fiscalização não reside no procedimento de reclassificação em si quando a Autoridade Fiscal deixa claro que, a depender de quem seja a parte prejudicada por eventual desequilíbrio econômico-financeiro, a "preocupação da fiscalização não tem fundamento". Ou seja, segundo se depreende do trabalho da fiscalização, se não fosse pelo desequilíbrio econômico-financeiro detectado, o procedimento de reclassificação contábil dos ingressos seria admitido.

Essa observação é importante porque, dessa forma, perde relevância qualquer discussão acerca do teor do art. 407 e de sua aplicação ao presente caso, pois essa matéria não foi objeto de questionamento por parte da Autoridade Fiscal. Da mesma forma, também não integra o litúgio a definição da essência do procedimento contábil adotado pela Contribuinte, se teria natureza de diferimento de receita ou de mera observância ao princípio contábil da competência, ou mesmo se o procedimento é, de fato, amparado pela legislação comercial.

Em verdade, pelo que se depreende do TVF, a Autoridade Fiscal considerou o procedimento adotado indevido (i) porque a execução do contrato de concessão apresenta um desequilíbrio econômico-financeiro em favor da Contribuinte, e também (ii) porque não teria sido observado o cronograma correto de execução das obras.

De seu lado, a Contribuinte contesta esses dois fundamentos, primeiramente, sob a alegação de que observa o cronograma de obras correto e, quanto à questão do desequilíbrio econômico-financeiro, alega que a Autoridade Fiscal usurpou a competência do DER/PR e, com base em "critérios absolutamente ilegítimos para a apuração da nova TIR atribuída à Impugnante", tributou todos os valores lançados no passivo como se receitas fossem.

De toda sorte, entendo que, ainda que sejam verdadeiros os dois fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal, eles não parecem ser suficientes para sustentar a desconsideração integral do procedimento contábil adotado pela Contribuinte. Sim, pois, se a própria Autoridade Fiscal reconhece a legitimidade do procedimento, a existência de um desequilíbrio econômico-financeiro, ou mesmo de um descompasso com o cronograma correto, deveria, no máximo, ensejar ajustes nos valores reclassificados, e não provocar a completa desconsideração do procedimento contábil.

Da maneira como concluiu seu trabalho, sob o fundamento de haver um desequilíbrio na execução contratual, a Autoridade Fiscal negou completamente à Contribuinte o direito de contabilizar ingressos como receita em período futuro, sem que tenha apresentado um fundamento para tanto. Ora, se, como visto acima, o problema não é o procedimento contábil em si, e considerando que efetivamente há obras a serem realizadas em períodos futuros, por que não seria admitida nem mesmo uma parcela da reclassificação realizada pela Contribuinte?

Fica claro, portanto, que a Autoridade Fiscal não demonstrou como a nova realidade econômico-financeira do contrato impactaria o fluxo de valores passíveis de reclassificação. Desse modo, parece-me claro que o lançamento fiscal, quanto à Infração ora analisada, não apresentou uma conclusão líquida condizente com os fundamentos apresentados. Em termos bastantes simples, apenas para o fim de ilustrar o ponto, parece-me que estamos diante de uma situação em que a Autoridade Fiscal encontra a reclassificação de R\$ X, discorda da determinação desse valor, mas não aponta qual seria o correto e simplesmente desconsidera todo esse R\$ X.

Em outras palavras, quanto à Infração ora sob exame, a Autoridade Fiscal não demonstrou o efeito de suas ponderações sobre os valores lançados na contabilidade da Contribuinte, desconsiderando integralmente o procedimento adotado e, por consequência, negando de forma absoluta o direito que a própria Autoridade Fiscal reconheceu assistir à Contribuinte.

Outro ponto de fundamental importância é o fato de o lançamento ter se baseado em uma "preocupação da fiscalização". Em ofício enviado ao Departamento de Estradas de Rodagem do Estado do Paraná (DER/PR) (fls. 15.987 a 15.992), a Autoridade Fiscal expõe sua preocupação de que "o montante da receita diferida em 31/12/2016 deve passar de R\$ 192 milhões e corresponde a diferimentos por sete anos-calendário e, até o final da concessão, restam menos de cinco anos". Cientificada de uma cópia desse ofício, a Contribuinte afirmou que essa preocupação não se justifica porque os valores reclassificados serão oportunamente oferecidos à tributação. Por sua vez, referindo-se a essa resposta da Contribuinte, a Autoridade Fiscal explica que, na hipótese de haver desequilíbrio econômico-financeiro em detrimento do poder concedente ou mesmo dos usuários, sua preocupação é fundada.

Ora, como a própria etimologia da palavra esclarece, preocupação é uma inquietação antecipada. Neste caso, antecipada mesmo, porque, conforme a própria Autoridade Fiscal reconheceu, "a questão se é procedente a 'preocupação fundada' seria resolvida com a solução do processo de reequilíbrio (protocolo nº 07.917.963-9/2011), mas encontra-se pendente de decisão ou acordo até hoje".

Fica claro, portanto, que a Autoridade Fiscal não aguardou o desfecho de processo próprio e, antecipando-se à autoridade competente, concluiu que sua preocupação é fundada. Fez, dessa forma, as vezes de órgão regulador para decidir sobre desequilíbrio econômico-financeiro de contrato de concessão rodoviária, realizando complexos cálculos econômicos que fogem à seara tributária, valendo-se de critérios contestados pela Impugnante, utilizando como premissa, inclusive, o pagamento de sobrepreços que fundamentou as infrações anteriormente analisadas.

Com a devida vênia, não há como sustentar um lançamento fiscal baseado em uma preocupação.

Em síntese, entendo que, no presente caso, enquanto a execução contratual não for revista pela autoridade competente para apreciar o sinalagma daquele específico contrato, a autoridade tributária deveria atuar em cima de fatos contábeis de acordo com a forma pela qual eles se apresentam.

Por fim, não se pode olvidar que a metodologia apresentada pela Contribuinte não implica a manutenção de receitas à margem da tributação. Trata-se, em verdade, de procedimento que se destina a adequar o fluxo de receitas no tempo, de modo que, de toda sorte, não parece fundada a preocupação da Autoridade Fiscal de que esses valores não venham a ser oferecidos à tributação.

Ante o exposto, voto pela improcedência do lançamento na parcela correspondente à matéria tributável referente à Infração nº 4.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas, voto no sentido de considerar procedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte autuada, exonerando integralmente o crédito tributário lançado.

É como voto.

Florianópolis/SC, 26 de março de 2019.

Murillo Lo Visco – Relator

(assinado digitalmente)

Posteriormente, foram acostado aos autos Memorial (fls.40.362), Pedido de Retroatividade Benigna (multa de 150%) e Parecer de Consultores sobre a autuação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Conforme já havia adiantado no relatório, o Recurso de Ofício deve ser conhecido, em face da exoneração do crédito tributário ter superado o limite de alçada atual.

Temerário acrescentar algo à decisão de primeira instância, digna de encômios, uma vez que se tratou de árdua matéria, exigindo muita serenidade lógica, tendo sido

demonstrado no voto que, realmente, o procedimento fiscal careceu do necessário sincronismo entre os fatos e a norma tributária invocada nos autos, além de outras situações que emergiram no **TVF** sinalizadoras de uma condução (ou escolhas) equivocada no trato da matéria, até porque trata-se de um assunto complexo, cheio de detalhes técnicos, contratos, obrigações com o Estado, órgãos reguladores, projeções de faturamento, estudos relativos à eventuais desequilíbrios econômico-financeiro, etc, não usuais, típicos de companhias desta natureza, no caso, as concessionária de rodovias.

Conforme o decisório da DRJ, vimos que, na profusão de empresas contratadas e subcontratadas, quase todas tinham ligação societária com a autuada, tendo ficado demonstrado o elo necessário pra os efeitos do disposto no inciso II do art.465 do RIR/99:

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

[...]

Entretanto, como demonstrado, não teria sido adequadamente comprovado um outro requisito necessário que desse suporte à acusação fiscal, de que, no presente caso, teria ocorrido **distribuição disfarçada de lucros**, conforme definida pelos incisos II do art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (RIR/99):

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

[...]

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

[...]

A DRJ demonstrou que faltou a devida apresentação/demonstração dos valores (preços) de mercado, que pudessem dar azo à pretensão fazendária da tributação a título de **distribuição disfarçada de lucros**, além de que a autoridade fiscal, apesar de eventuais críticas à estrutura negocial encontrada, a preservou, sem reflexos na parte tributária.

Ainda, a metodologia adotada pela fiscalização na busca pelo preço de mercado (de trechos de rodovias) apoiou-se em critérios desprovidos do necessário amparo legal, qual seja:

...o de que o valor de mercado para os negócios sob análise é o preço que zera o lucro da parte contratada. Sim, pois foi exatamente esse o resultado que a Autoridade Fiscal produziu ao glosar custos e despesas da Contribuinte que correspondiam à integralidade da margem de lucro das entidades ligadas.

No mais, basta acompanhar o restante da decisão da DRJ, neste tópico, integralmente reproduzida no relatório do presente voto.

Assim como a infração caracterizada como **Reclassificação da Escrita**, apesar do esforço verificado no **TVF**, o voto da DRJ demonstrou com muita clareza a inexistência de segurança e certeza necessárias que devem prevalecer nos lançamentos, à luz do artigo 142 do CTN, aliado aos elucidativos e robustos argumentos técnicos trazidos na Impugnação.

Não se precisa ficar aqui repetindo o bem fundamentado voto da DRJ, o qual encontra-se reproduzido neste relatório e que adotei integralmente como razão de decidir.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano