



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721294/2021-42
ACÓRDÃO	1402-007.104 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIACAO GARCIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO SUPERIORES AOS LIMITES LEGAIS – INDEDUTIBILIDADE. Para fim de cálculo do limite de dedução dos juros sobre o capital devem ser consideradas apenas as seguintes contas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Os juros pagos que excederem a esse limite devem ser adicionados ao resultado contábil para apuração da base tributável.

CISÃO PARCIAL NO CURSO DO ANO-CALENDÁRIO – APURAÇÃO DISTINTA E ESTANQUE DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. Havendo cisão parcial no curso do ano-calendário, o contribuinte deverá apurar o resultado tributável na data do evento. Após essa data e até o encerramento do ano-calendário inicia-se novo período de apuração cujos resultados são tributados separadamente do anterior e que com ele não se comunicam para efeito de determinar custos e despesas dedutíveis.

REDUÇÃO DE MULTAS E JUROS OBTIDA PELA ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO CRIADO PELA LEI Nº 13.496/2017 – NÃO TRIBUTÁVEL
Redução no valor de juros e multas obtida pela adesão a programas especiais de parcelamento, tais como o PERT instituído pela Lei nº 13.496/2017, não devem ser tributadas.

CISÃO PARCIAL COM VERSÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – OBRIGATÓRIA A ADIÇÃO AO RESULTADO TRIBUTÁRIO DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO OU DE REAVALIAÇÃO DE BENS QUE NÃO TIVEREM SIDO COMPUTADAS NO CUSTO CONTÁBIL Havendo baixa de bens do ativo imobilizado em virtude de cisão parcial, em cujo custo contábil ainda não tiverem sido contabilizadas parcelas das despesas de depreciação ou de

reavaliação que já tiverem sido deduzidas do resultado tributável, o valor dessas parcelas deverá ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DIFERIMENTO DO LUCRO OBTIDO COM A VENDA A PRAZO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO CUJO RECEBIMENTO, NO TODO OU EM PARTE, SE DÁ APÓS O TÉRMINO DO EXERCÍCIO SOCIAL SEGUINTE AO DA CONTRATAÇÃO – DEDUÇÃO IRREGULAR. Não se admite a exclusão de valores da base de cálculo tributável do IRPJ e da CSLL a pretexto de diferimento da tributação do lucro obtido com a venda de bens do ativo imobilizado cujo recebimento, no todo ou em parte, se dá após o término do exercício social seguinte ao da contratação, quando essa exclusão ocorre em períodos de apuração subsequentes ao da operação de venda, nos quais a lógica da disposição legal a respeito do assunto requer que se faça a adição de parcelas do ganho, e não a sua exclusão.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL O resultado decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO EM RAZÃO DE RENTABILIDADE FUTURA - EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a absorção patrimonial exigida pela lei se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - REDUÇÃO DO SALDO EM VIRTUDE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR. A redução de saldo de prejuízos fiscais em virtude de lançamento de ofício deverá ser levada em consideração em lançamento de ofício posterior e referente a períodos de apuração subsequentes, ainda que aquele lançamento de ofício anterior não se tenha tornado definitivo por ainda estar em curso o respectivo litígio administrativo.

MULTA QUALIFICADA - COMPROVAÇÃO DO DOLO. Comprovado cometimento intencional da infração, justifica-se e impõe-se a qualificação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à

multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, afastar as preliminares suscitadas; no mérito, ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de glosa da exclusão atribuída ao “benefício PERT”, no valor de R\$ 1.204.626,92, considerada, indevidamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018, vencidos os Conselheiros Alexandre Labrudi Catunda e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento; iii) por unanimidade de votos, manter a qualificação da multa aplicada reduzindo de ofício, o percentual de 150% para 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996; iv) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente para manter os lançamentos de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, vencidos o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencido o Relator (item “iv”), o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração que exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 104.503.363,61 referentes a IRPJ, CSLL, com juros, multa proporcional e multa isolada, referente a:

- Deduções supostamente indevida em razão de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado e a “Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10);
- Adição não computadas em razão de excesso de juros sobre o capital próprio;
- Exclusão indevidas em razão de Receita decorrente da redução de multa de mora e juros na adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária;
- adições não computadas referentes a bens vertidos em cisão parcial;
- Depreciação fiscal excedente à depreciação contábil e saldo do ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*)
- Exclusão indevida em razão de venda de bens do ativo não circulante (imobilizado).
- Exclusões indevidas em razão de Ágio supostamente não amortizável;
- Compensação supostamente indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

A Autuada seria uma das empresas integrantes do Grupo Garcia Brasil-Sul, cuja atividade principal é o transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de passageiros. Com sede em Londrina/PR e atuando nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul e Minas Gerais.

Segundo a fiscalização o Grupo Garcia Brasil-Sul apresenta-se como o maior do setor de transporte rodoviário de passageiros do Sul do País. Transporta, em média, 21 milhões de pessoas/ano.

Também esclareceu a fiscalização que a Recorrente estava obrigatoriamente sujeita ao regime de tributação pelo Lucro Real nos períodos objeto de verificação, tendo optado pela apuração anual. O ano-calendário (AC) 2017, porém, foi desdobrado em dois períodos de apuração (1º/01 a 31/01; e 1º/02 a 31/12) tendo em vista a cisão parcial da fiscalizada implementada na 100ª alteração contratual.

A essência do Auto de Infração seria no sentido de que a Recorrente teria incorrido em exclusões indevidas, reduzindo Lucro Líquido e Lucro Real e, consequentemente, a base de cálculo dos referidos impostos.

O lançamento relativo ao IRPJ, com fatos geradores que teriam ocorrido no exercício de 2017 a 2019, é composto do principal, R\$ 27.973.451,91, juros de mora calculados até 10/2021 no valor de R\$ 3.397.773,58, multa proporcional de R\$ 31.811.649,13, e multa isolada de R\$ 13.986.726,03; totalizando R\$ 77.169.600,65.

Já, em relação à CSLL, foram lavrados dois autos de infração, sendo que o primeiro (fls. 28 e seguintes do procedimento fiscal) é composto do principal, R\$ 9.584.686,07, juros de mora calculados até 10/2021 no valor de R\$ 1.137.365,27, multa proporcional de R\$

11.087.876,19, e multa isolada de R\$ 4.943.060,61; totalizando R\$ 26.752.988,14; e o segundo constante nas fls. 50 e seguintes é composto do principal, R\$ 301.435,01, juros de mora calculados até 10/2021 no valor de R\$ 53.263,56, multa proporcional de R\$ 226.076,25, totalizando R\$ 580.774,82.

O Termo de Fiscalização apontou que ocorrera DEDUÇÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO FINAL DA CSLL E DO IRPJ DO PERÍODO DE 1º/02 A 31/12/2017. A fiscalização alegou que a autuada sofrera cisão parcial em 31/01/2017, o que a obrigaria, por determinação expressa da Lei nº 9.249/1995 (art. 21, § 4º) e da Lei nº 9.430/1996 (art. 1º, § 1º; art. 2º, § 3º; e art. 28), a desdobrar o ano-calendário de 2017 em dois períodos de apuração estanques: o primeiro deles se encerra na data da cisão, e o segundo vai de 01/02/2017 a 31/12/2017.

Para a fiscalização, com base na legislação tributária, a pessoa jurídica optante pelo regime anual que sofrer cisão no decorrer do exercício deve apresentar ECFs e apurar bases de cálculo do IRPJ e da CSLL específicas para cada período; portanto, antes e depois do evento societário, nos termos do dispõem a Lei nº 9.249/1995 (art. 21, § 4º) e a Lei nº 9.430/1996 (art. 1º, § 1º; art. 2º, § 3º; e art. 28).

Alegou a fiscalização que a Recorrente apresentou ECF para o período compreendido entre 1º/01 e 31/01/2017 informando evento especial de cisão parcial no registro “Abertura do Arquivo Digital e Identificação da Pessoa Jurídica”. Tendo em vista as disposições legais supramencionadas, o ano-calendário 2017 foi desdobrado em dois períodos de apuração: de 1º/01 a 31/01; e de 1º/02 a 31/12.

Assim, a fiscalização (fl. 379) solicitou a confirmação da dedutibilidade dos créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado no período de 1º/02 a 31/12/2017 – tal como informado no registro N670 da ECF – ou se haveria algum equívoco na escrituração fiscal. Em sua resposta (fls. 391 e 392), a fiscalizada reconheceu a “inconsistência” na apuração da CSLL do período de 1º/02 a 31/12/2017; porém, aduz que o valor de R\$ 301.435,01, da CSLL de janeiro/2017, foi recolhido através do DARF juntado à fl. 396.

Argumentou a fiscalização que a justificativa da fiscalizada não afastaria a irregularidade porque inexistem os créditos sobre depreciação que dariam suporte à dedução de R\$ 301.435,01, a qual foi, em seu entendimento, indevidamente considerada na apuração da CSLL do período subsequente, que vai de 1º/02 a 31/12/2017. Fundamentou a fiscalização que de acordo com a Lei nº 9.430/1996, art. 2º, § 3º, c/c art. 28, trata-se de período de apuração distinto e estanque. Tanto é assim que a fiscalizada iniciou uma nova escrituração fiscal, a partir do zero, a fim de determinar as bases de cálculos dos tributos incidentes sobre o lucro do período de 1º/02 a 31/12/2017.

Esclareceu a fiscalização que no registro N670 (apuração da CSLL com base no lucro real) da ECF referente ao período de 1º/02 a 31/12/2017 (fls. 7295 a 7297) há informação acerca da dedução de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º), no montante de R\$ 301.435,01.

Com isso, entendeu a fiscalização que a Recorrente, irregularmente, “reaproveitou” a CSLL do período anterior (1º/01 a 31/01/2017), deduzindo-a na apuração do período subsequente (1º/02 a 31/12/2017) por meio da rubrica “Créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º)” do registro N670 da ECF. Fato semelhante teria ocorrido no IRPJ. No registro N630 (apuração do IRPJ com base no lucro real) da ECF referente ao período de 1º/02 a 31/12/2017 (fls. 7292 a 7294), haveria informação acerca de três espécies de dedução: (i) R\$ 100.000,00 na rubrica “Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)”; (ii) R\$ 817.223,81 na rubrica “Programa de Alimentação do Trabalhador”; e (iii) R\$ 137.197,88 na rubrica “Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário”.

Ato contínuo, a fiscalização questionou a pertinência das deduções informadas no registro N630 da ECF, bem como a divergência em relação à apuração da estimativa mensal de dezembro/2017. Em sua resposta (fl. 391), a fiscalizada reconheceu o “equivoco” na ECF do período de 1º/02 a 31/12/2017, tendo a fiscalizada sido intimada (item 2.3 do TIF nº 2 – fl. 379) e reintimada (item 3.4 do TIF nº 3 – fl. 1383) a apresentar documentação comprobatória da dedução atribuída às operações de aquisição de vale-cultura, tendo se limitado a informar que “os documentos pertinentes não foram localizados pela fiscalizada” (fl. 1392).

Concluiu a fiscalização que a fiscalizada pretendeu “reaproveitar” o IRPJ do período anterior (1º/01 a 31/01/2017), deduzindo-o na apuração do período subsequente (1º/02 a 31/12/2017) por meio da rubrica “Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)” do registro N630 da ECF. Todavia, apontou a fiscalização que se trata de período de apuração distinto e estanque. Ademais, após o exercício de 2017, ano-calendário 2016, o valor despendido a título de aquisição do vale-cultura deixou de ser dedutível do IRPJ, haja vista o limite temporal estabelecido no caput do art. 10 da Lei nº 12.761/2012.

Com isso, o auto de infração procedeu à glosa de deduções consideradas pela fiscalizada no período de 1º/02 a 31/12/2017:

- Na apuração da CSLL (registro N670 da ECF), no valor de R\$ 301.435,01, sob a rubrica “Créditos sobre Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º)”; e
- Na apuração do IRPJ (registro N630 da ECF), no valor de R\$ 817.223,81, sob a rubrica “Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)”.

No que se refere à apuração da CSLL do segundo desses períodos, a fiscalização efetuou a glosa da dedução da quantia de R\$ 301.435,01, deduzida em ambos os períodos com idêntica justificativa.

A fiscalização argumentou que intimada a comprovar porque deduziu o mesmo valor nos dois períodos de apuração a autuada não logrou demonstrar a regularidade da segunda dedução, o que a levou a concluir que houve duplicidade da dedução.

No que se refere à apuração do IRPJ do segundo desses períodos, a fiscalização glosou a dedução da quantia de R\$817.223,81, seja porque, igualmente já havia sido deduzido

quase igual montante no período de apuração anterior, seja porque, intimada a esclarecer e comprovar a dedução, a autuada informou que não possuía documentos comprobatórios e que a dedução devia ser considerada como a título de operações de aquisição de vale-cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10), ao passo que dedução sob esse fundamento somente foi permitida até o fim do ano-calendário de 2016.

ADIÇÃO NÃO COMPUTADA. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DEDUZIDOS EM MONTANTE SUPERIOR AO LIMITE LEGAL PREVISTO NO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/1995.

Em 31/12/2019, a fiscalizada escriturou despesa de juros sobre o capital próprio (JCP) no montante de R\$ 1.725.000,00 na conta de resultado “ JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO” (razão à fl. 7269). No item 2.5 do TIF nº 2 (fl. 379) e no item 3.1 do TIF nº 3 (fl. 1383) solicitou-se memória de cálculo dos JCP, para o que foi apresentada a resposta acostada às fls. 1390 e 1391.

A fiscalizada argumentou que o limite de dedutibilidade dos JCP seria R\$ 3,335 milhões, valor equivalente a 50% do lucro líquido do período. A fiscalização não concordou com esse argumento, sob o fundamento de que o primeiro limitador dos JCP, calculado a partir do patrimônio líquido da pessoa jurídica, não foi corretamente observado pela fiscalizada, porque o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 faculta à pessoa jurídica deduzir, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP). No entanto, o § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014, determina que sejam consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido para fins de cálculo dos JCP: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Ocorre que, de acordo com o demonstrativo apresentado pela fiscalizada, a principal incongruência teria sido incluir a conta “adiantamento para futuro aumento de capital” na base de cálculo dos JCP. Observado o rol exaustivo estabelecido no § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, a fiscalização obteve na ECD as contas contábeis sintéticas legalmente aptas a integrarem a base de cálculo dos JCP dedutíveis do AC 2019.

Com isso, concluiu a fiscalização que a Recorrente deduziu JCP em montante superior ao limite legal previsto no art. 9º da Lei nº 9.249/1995. De acordo com o Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 2º, na determinação da base de cálculo do IRPJ, devem ser adicionadas as despesas deduzidas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. O mesmo entendimento se aplicaria à base de cálculo da CSLL. Isso posto, procedeu-se à adição, de ofício, do excesso de JCP deduzidos no AC 2019, no montante de R\$ 743.713,62.

EXCLUSÃO CONSIDERADA INDEVIDA DA RECEITA DECORRENTE DA REDUÇÃO DE MULTA DE MORA E JUROS NA ADEÇÃO AO PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A fiscalização apontou que na nota explicativa nº 17(b) das demonstrações financeiras do AC 2018 (fl. 271), foi informado pela Recorrente que obteve redução de R\$ 1.204.626,92 em multa e juros na adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) instituído pela Lei nº 13.496/2017.

No entanto, a autoridade fiscalizadora destacou que a legislação tributária determina que as recuperações de custos ou despesas devem ser computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506/1964, art. 44, inciso III) e que na ECD, referida receita foi reconhecida contabilmente na conta de resultado “5.1.3.01.01.999.016 - Benefícios PERT” (razão à fl. 7268) e que porém, quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018 (fls. 7274 e 7275), a fiscalizada excluiu o valor de R\$ 1.204.626,92 no âmbito da rubrica “(-) Outras exclusões – com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3”, com o histórico “[...] BENEFÍCIO PERT”. Cumpre destacar que, nessa rubrica, a fiscalizada considerou dois fatos distintos: além da receita auferida com a redução de multa e juros, foi excluído das bases tributáveis o valor de R\$ 19.256.107,08, atribuído a ágio por expectativa de rentabilidade futura. Dessa forma, chegou ao valor total da exclusão considerada na rubrica “(-) Outras exclusões – com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3”: R\$ 20.460.734,00 = R\$ 1.204.626,92 + R\$ 19.256.107,08.

Nesse cenário, a fiscalizada foi instada a informar o fundamento legal para a exclusão da receita auferida com a redução de multa e juros. Mas na resposta apresentada em 09/07/2021 (fl. 391), limitou-se a afirmar que a exclusão seria, no seu entender, um benefício concedido pela lei do PERT.

Todavia, no entendimento da autoridade fiscalizadora na Lei nº 13.496/2017 inexistiria qualquer dispositivo acerca da possibilidade da exclusão e sim manifestação da administração tributária no sentido de que a reversão ou recuperação do valor dos juros de mora e das multas compensatórias integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento da adesão ao PERT. Trata-se da Solução de Consulta Cosit nº 65/2019 (fls. 7375 a 7381) 15, com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

No tocante ao reconhecimento, a seu tempo, das despesas com os juros de mora e as multas compensatórias na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalizada foi intimada a transcrever os lançamentos contábeis efetuados por ocasião da escrituração original dos débitos posteriormente incluídos no PERT. Entendeu a fiscalização que a Recorrente consignou que as despesas com juros e multas haviam sido reconhecidas no resultado na época da inclusão dos débitos em parcelamentos ordinários.

Pontuou a fiscalização que as multas reduzidas pela adesão ao PERT são de natureza compensatória, haja vista a exata proporção de 20% em relação ao principal, concluindo

foram deduzidas, ao seu devido tempo, na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, ex vi do art. 41, § 5º, e art. 57, caput, da Lei nº 8.981/1995.

Nesse cenário, o auto de infração procedeu a glosa da exclusão atribuída ao “benefício PERT”, no valor de R\$ 1.204.626,92, considerada, indevidamente segunda a fiscalização, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS BENS VERTIDOS EM CISO PARCIAL. DEPRECIAÇÃO FISCAL EXCEDENTE À DEPRECIAÇÃO CONTÁBIL E SALDO DO AJUSTE AO CUSTO ATRIBUÍDO (*DEEMED COST*).

A fiscalização relatou que de acordo com as suas próprias notas explicativas 17 e 26(b) das demonstrações financeiras do AC 2017 (fls. 365 e 370) e as notas explicativas 19 e 28(b) das demonstrações financeiras do AC 2018 (fls. 272 e 277), a fiscalizada vinha optando por utilizar taxas de depreciação societária diferentes das utilizadas para apuração do resultado fiscal. Para tanto, realizava ajustes na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ainda nesse sentido, na nota explicativa 12 das demonstrações financeiras do AC 2017 (fl. 362) e a nota explicativa 13 das demonstrações financeiras do AC 2018 (fl. 268), consta a taxa de depreciação anual de 10% para os veículos de passageiros, ao passo que, de acordo com a autoridade fiscalizadora, se admite a taxa de depreciação fiscal de 25% ao ano para bens dessa natureza.

A fiscalização apontou que ao contribuinte que adota taxas de depreciação diferenciadas incumbe efetuar o controle na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs. Assim, a fiscalização fundamentou que a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL atinge o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deveria ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a respectiva baixa na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs²⁰. O mesmo deveria ocorrer (ou seja, a adição da diferença de depreciação controlada na parte “B”) na hipótese de alienação ou baixa a qualquer título do bem.

Fundamentou também a fiscalização que embora a legislação tributária estabeleça que o ajuste deva corresponder apenas à diferença entre as depreciações contábil e fiscal, a fiscalizada adotava critério distinto, qual seja: excluir a totalidade da depreciação contábil e adicionar a totalidade da depreciação fiscal. No entanto, reconheceu a autoridade fiscalizadora que matematicamente o resultado é o mesmo e tal fato, isoladamente, não influencia as bases tributáveis.

Por outro lado, observou a fiscalização a existência de vícios no controle das diferenças de depreciação na parte “B” efetuado pela fiscalizada, citando que, no período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, as contas de controle da depreciação da parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs²³ passaram de saldo credor para saldo devedor, destacando a autoridade fiscalizadora

que e que saldos devedores em conta da parte “B” indicam a existência de valores que podem ser excluídos do lucro real ou da base de cálculo da CSLL em períodos subsequentes.

Portanto, discordou a fiscalização sobre a existência do saldo devedor em contas da parte “B” destinadas ao controle das diferenças temporais de depreciação fiscal e contábil, tal como consta na escrituração a partir de 31/12/2017, haja vista que tais valores são necessariamente adicionados nos períodos subsequentes, nunca excluídos. Ou, ainda, que o saldo dessas mesmas contas passe de credor para o devedor. Concluiu a fiscalização que *“essas constatações, per se, são cabais para demonstrar a imprestabilidade do controle feito pela fiscalizada”*.

Apontou também a autoridade fiscalizadora que a VIAÇÃO GARCIA sofreu três cisões parciais cujas repercussões contábeis foram escrituradas nos períodos de apuração objeto da fiscalização, a saber: (i) em dezembro/2017, pela 101ª alteração contratual (fls. 144 a 149); (ii) em dezembro/2018, pela 108ª alteração contratual (fls. 210 a 216); e (iii) em dezembro/2019, pela 109ª alteração contratual (fls. 217 a 223). Relatou que nessas três cisões, a VIAÇÃO GARCIA (cindida) verteu bens e direitos para BR SUL GESTORA DE BENS, VIAGENS E TURISMO LTDA, CNPJ 09.580.868/0001-82 (cindenda), dentre os quais veículos de transporte de passageiros e que tais ativos haviam sido depreciados a taxas distintas pela fiscalizada. Sendo assim, fundamentou a autoridade fiscalizadora que por ocasião de cada cisão, a fiscalizada deveria ter adicionado a diferença de depreciação dos veículos vertidos (depreciação fiscal que excedeu a depreciação contábil) na determinação das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, conforme art. 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Registrou também a fiscalização que alguns dos veículos de transporte de passageiros vertidos nas cisões também haviam sido objeto de ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*) com base em laudo de avaliação preparado internamente pela fiscalizada no exercício de 2011. Tal como ocorre para a depreciação, o saldo da diferença positiva do referido ajuste deveria ser adicionado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL na hipótese de baixa do bem, inclusive transferência por cisão, nos termos do art. 66 da Lei nº 12.973/2014.

Apontou a fiscalização que os auditores independentes fizeram ressalvas às demonstrações financeiras no tocante à falta de adição na apuração do IRPJ e CSLL da parcela de depreciação anteriormente utilizada dos bens transferidos nas cisões (fls. 374 e 244) que por meio do item 2.13 do TIF nº 2 (fls. 381 e 382), a fiscalizada foi intimada a esclarecer as ressalvas dos auditores independentes e, caso as considerasse improcedentes, detalhar o tratamento tributário aplicado às diferenças de depreciação contábil e fiscal dos bens transferidos nas cisões. De acordo com a fiscalização, a resposta apresentada em 09/07/2021 (fl. 392) limitou-se a afirmar que a empresa faria uso de depreciação incentivada/acelerada. Destacou a autoridade fiscalizadora que o instituto da depreciação acelerada incentivada não se confunde com a utilização de taxas de depreciação fiscal e societárias diferenciadas e que, quando intimada a indicar precisamente qual seria a hipótese de depreciação acelerada incentivada aplicável²⁶ (item 3.9 do TIF nº 3 – fl. 1385),

novamente a fiscalizada se limitou a mencionar o comando genérico do art. 313 do RIR/1999 (fl. 1393).

Destacou a autoridade fiscalizadora que ainda que fosse o caso de depreciação acelerada incentivada a fiscalizada estaria da mesma forma obrigada a adicionar na apuração do lucro real o saldo existente na parte “B” do e-Lalur por ocasião da baixa dos bens transferidos nas cisões. Assim, o item 3.11 do TIF nº 3 (fl. 1385) reiterou o pedido de esclarecimentos acerca do tratamento tributário aplicado às diferenças de depreciação contábil e fiscal dos bens transferidos nas cisões, inclusive os eventuais ajustes considerados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Na resposta apresentada em 09/08/2021 (fl. 1393) a fiscalizada reconheceu não ter procedido às adições determinadas pela legislação tributária.

Prosseguindo na análise, e tendo em vista, na posição da fiscalização, a imprestabilidade do controle das diferenças temporais de depreciação fiscal e contábil na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs, a fiscalizada foi intimada (item 2.14 do TIF nº 2 – fl. 382) e intimada novamente (item 3.12 do TIF nº 3 – fl. 1386) a relacionar os bens vertidos nas cisões parciais, bem como discriminar: (i) o custo de aquisição; (ii) as depreciações acumuladas (fiscal e contábil) até a data da cisão; (iii) o valor do ajuste ao custo atribuído, caso houvesse; (iv) a realização acumulada, por depreciação, do ajuste ao custo atribuído até a data da cisão. Em resposta, a fiscalizada apresentou o arquivo, juntado ao presente processo na forma de arquivo não paginável (termo de anexação à fl. 2393). A fiscalização fez o detalhamento dos bens transferidos em cada cisão e suas repercussões tributárias, conforme abaixo detalhado.

Com relação aos bens vertidos na 109ª alteração contratual (fls. 217 a 223), a fiscalização apontou que havia veículos de transporte de passageiros cujo valor contábil líquido totalizava R\$ 7.943.513,84 e que os veículos vertidos na cisão foram detalhados pela fiscalizada na planilha “109” do arquivo “Item 3 12 RF Intimacao 3.xls” (termo de anexação à fl. 2393). Apontou que as informações prestadas pela fiscalizada seriam coerentes no tocante ao valor contábil líquido, de R\$ 7.943.513,84 (= R\$ 16.185.956,93 – R\$ 8.242.443,09), concluindo que a depreciação fiscal dos veículos transferidos na 109ª alteração contratual havia excedido a depreciação contábil em R\$ 5.143.017,15 (= R\$ 13.385.460,24 – R\$ 8.242.443,09). Mas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a fiscalizada teria deixado de efetuar a adição da depreciação anteriormente utilizada, conforme exigido pela legislação fiscal (art. 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, incluído pela Lei nº 12.973/2014, c/c art. 50 da mesma Lei nº 12.973/2014).

Registrou ainda a autoridade fiscalizadora que, mesmo não computando o ajuste – e, portanto, não sensibilizando de fato as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL –, em 31/12/2019 a fiscalizada efetuou a baixa contábil dos passivos fiscais diferidos. As contas do passivo não circulante “2.2.1.07.01.003 - Imposto de Renda Diferido Fiscal” e “2.2.1.07.01.004 - Contribuição Social Diferida Fiscal” (razão às fls. 7257 e 7260) foram debitadas em R\$ 1.285.754,29 e R\$ 462.871,54, respectivamente, valores esses que representam a aplicação das alíquotas do IRPJ e CSLL sobre a diferença de depreciação dos veículos vertidos.

Com isso o auto de infração realizou a adição, de ofício, da diferença de depreciação (depreciação fiscal que excedeu a contábil) dos veículos transferidos na cisão escriturada no AC 2019, no montante de R\$ 5.143.017,15.

Com relação aos bens vertidos na 108ª alteração contratual (fls. 210 a 216), a fiscalização apontou que havia veículos de transporte de passageiros cujo valor contábil líquido totalizava R\$ 19.709.733,27 e que, os veículos vertidos na cisão foram detalhados pela fiscalizada na planilha “108” do arquivo “Item 3 12 RF Intimação 3.xls” (termo de anexação à fl. 2393), afirmando a autoridade fiscalizadora que as informações prestadas pela fiscalizada são coerentes no tocante ao valor contábil líquido, de R\$ 19.709.733,27 (= R\$ 42.973.059,84 – R\$ 23.263.326,57), concluindo que a depreciação fiscal dos veículos transferidos na 108ª alteração contratual havia excedido a depreciação contábil em R\$ 19.687.284,22 (= R\$ 42.950.610,79 – R\$ 23.263.326,57). Mas, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a fiscalizada deixou de efetuar a adição da depreciação anteriormente utilizada, conforme exigido pela legislação fiscal (art. 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, incluído pela Lei nº 12.973/2014, c/c art. 50 da mesma Lei nº 12.973/2014).

Registrou a autoridade fiscalizadora que, mesmo não computando o ajuste – e, portanto, não sensibilizando de fato as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL –, em 31/12/2018 a fiscalizada efetuou a baixa contábil dos passivos fiscais diferidos. As contas do passivo não circulante “2.2.1.07.01.003 - Imposto de Renda Diferido Fiscal” e “2.2.1.07.01.004 - Contribuição Social Diferida Fiscal” (razão às fls. 7256 e 7259) foram debitadas em R\$ 6.226.978,39 e R\$ 2.241.712,22, respectivamente, valores esses que representam a aplicação das alíquotas do IRPJ e CSLL sobre o valor de R\$ 24.907.913,5632-33, do que se inferiu ter sido incluído nessa base de cálculo, além da diferença de depreciação, o adiantamento para investimento na cindenda BR SUL GESTORA DE BENS, VIAGENS E TURISMO LTDA.

Com isso, o auto de infração realizou a adição, de ofício, da diferença de depreciação (depreciação fiscal que excedeu a contábil) dos veículos transferidos na cisão escriturada no AC 2018, no montante de R\$ 19.687.284,22.

Com relação aos bens vertidos na 101ª alteração contratual (fls. 144 a 149), a fiscalização apontou que havia veículos de transporte de passageiros cujo valor contábil líquido totalizava R\$ 13.402.192,00 e os veículos vertidos na cisão foram detalhados pela fiscalizada na planilha “101” do arquivo “Item 3 12 RF Intimacao 3.xls” (termo de anexação à fl. 2393), verificando a autoridade fiscalizadora que pequena divergência no valor contábil líquido dos veículos vertidos em relação ao que consta na 101ª alteração contratual (R\$ 13.296.221,46 versus R\$ 13.402.192,00). Analisadas as demonstrações financeiras e a ECD do AC 2017, identificou que a principal origem da diferença diz respeito ao saldo do ajuste ao custo atribuído (deemed cost) dos bens transferidos. Dos dados apresentados pela fiscalizada na planilha chegou-se a R\$ 1.096.564,65 (= R\$ 3.757.442,69 – R\$ 2.660.878,04), ao passo que das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e da ECD do AC 2017 se obtém R\$ 1.204.421,5237. Quando corrigido esse dado, o valor contábil líquido passa a ser R\$ 13.404.078,33 (= R\$ 13.296.221,46 – R\$

1.096.564,65 + R\$ 1.204.421,52) e a diferença em relação ao que consta na 101ª alteração contratual fica em apenas R\$ 1.886,33 (= R\$ 13.404.078,33 – R\$ 13.402.192,00).

Com isso, a autoridade fiscalizadora concluiu que a depreciação fiscal dos veículos transferidos na 101ª alteração contratual havia excedido a depreciação contábil em R\$ 12.172.150,72 (= R\$ 36.934.498,23 – R\$ 24.762.347,51). Mas, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a fiscalizada deixou de efetuar a adição da depreciação anteriormente utilizada, conforme exigido pela legislação fiscal (art. 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, incluído pela Lei nº 12.973/2014, c/c art. 50 da mesma Lei nº 12.973/2014). Da mesma forma, a fiscalizada teria deixado de adicionar o saldo da diferença positiva do ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*) dos veículos baixados na cisão da 101ª alteração contratual, de R\$ 1.204.421,5237 (Lei nº 12.973/2014, art. 66, caput).

Registrou a fiscalização que, mesmo não computando o ajuste – e, portanto, não sensibilizando de fato as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL –, em 31/12/2017 a fiscalizada efetuou a baixa contábil de passivos fiscais diferidos em decorrência da cisão. As contas do passivo não circulante “2.2.1.07.01.001 - Imposto de Renda Diferido AAP”, “2.2.1.07.01.003 - Imposto de Renda Diferido Fiscal”, “2.2.1.07.01.002 - Contribuição Social Diferida AAP” e “2.2.1.07.01.004 - Contribuição Social Diferida Fiscal” (razão às fls. 7382, 7255, 7383 e 7258) foram debitadas nos totais de R\$ 1.939.665,89 (IRPJ) e R\$ 698.279,72 (CSLL), valores esses que representam a aplicação das alíquotas sobre uma base de cálculo de R\$ 7.758.663,56.

Isso posto, para o período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, em relação aos veículos transferidos na cisão da 101ª alteração contratual, procedeu-se à adição, de ofício: (i) da diferença de depreciação (depreciação fiscal que excedeu a contábil), no montante de R\$ 12.172.150,72; e (ii) do saldo da diferença positiva do ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*), de R\$ 1.204.421,52.

EXCLUSÃO INDEVIDA. VENDA DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE (IMOBILIZADO).

Fundamentou a fiscalização que de acordo com o art. 31, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014, nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte pode, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração, esclarecendo que o mesmo se aplica à base de cálculo da CSLL (Lei nº 12.973/2014, art. 50) e que sendo essa a opção do contribuinte, o lucro diferido deve ser controlado na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs, nos termos do art. 503 do RIR/2018.

Ocorre que na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019 (fls. 7276 e 277), a fiscalizada excluiu o valor de R\$ 6.060.579,18 na rubrica “(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento”, com o histórico “VENDA IMOBILIZADO PARCELADO

(DIFERIMENTO)”. A fiscalizada foi intimada (fls. 1386 e 1387) e reintimada (fl. 2396) acerca da memória de cálculo da referida exclusão, para o que apresentou, em 31/08/2021, o arquivo “Item 3 15 RF Intimacao 3.xls” (fl. 6472). A fiscalizada apresentou uma relação de 45 bens vendidos (veículos de passageiros), cada qual com os seguintes dados: (i) identificação do bem (código numérico adotado pela empresa); (ii) adquirente; (iii) valor da venda; (iv) data da venda; e (v) valor da exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ressaltou a autoridade fiscalizadora que na memória de cálculo apresentada pela fiscalizada foram atribuídos dois valores de exclusão para cada bem, ambos considerados na determinação das bases de cálculo do AC 2019. Ou seja, somando as colunas “2019” e “2020” da planilha chega-se à exclusão total de R\$ 6.060.579,18, dado esse que, em tese, ratificaria o ajuste considerado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019. Todavia, a exclusão procedida pela fiscalizada não atendeu os requisitos da legislação tributária no entendimento da fiscalização pelos seguintes motivos nas palavras do auditor fiscal:

Primeiro, porque as vendas consideradas no cálculo da exclusão ocorreram nos anos de 2015, 2016 e 2017, dado esse confirmado pela fiscalização por meio das Notas Fiscais eletrônicas (NFe) obtidas no ambiente SPED41. Ora, conforme mencionado alhures, a possibilidade de diferimento da tributação nas vendas a prazo implica, necessariamente: (1º) excluir uma proporção do lucro no período de apuração em que ocorreu a venda; e (2º) adicionar a mesma proporção do lucro nos períodos subsequentes, à medida do recebimento do preço. Como nenhuma das vendas de bens do imobilizado indicadas pela fiscalizada ocorreu no AC 2019, é improcedente a exclusão em tal período. Caso a fiscalizada tivesse optado pelo diferimento a tributação, no AC 2019 deveriam ser computadas apenas adições. Para além do aspecto temporal, a segunda inconsistência diz respeito ao valor excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019. A título de exemplo, veja-se se o caso do veículo identificado pelo código 1016894, vendido em 06/12/2017 pelo preço total de R\$ 460.000,00, e para o qual foi atribuída exclusão de R\$ 299.200,00 (= R\$ 136.000,00 + R\$ 163.200,00), conforme destacado na Figura 27 a seguir.

(...)

Os dados da venda do veículo identificado pelo código 1016894 informados na memória de cálculo (valor total, data e adquirente) conferem com a NFe nº 7.604 (fl. 7253). O relatório gerencial apresentado pela fiscalizada (fl. 2444, em destaque na Figura 28) indica que, à época da venda, o valor contábil líquido desse veículo era R\$ 196.042,8142, o qual coincide com o valor baixado na escrituração em 31/12/2017 na conta de resultado “5.1.3.02.05.002 - VALOR LÍQUIDO DE BENS BAIXADOS” (vide lançamento no livro razão à fl. 7267).

(...)

Das informações até aqui apresentadas pode-se concluir que, nessa operação, a fiscalizada auferiu lucro contábil de R\$ 263.957,19 (= R\$ 460.000,00 – R\$ 196.042,81). Portanto, a exclusão atribuída ao diferimento do lucro no AC 2019 (R\$ 299.200,00) é maior que todo o

lucro obtido na venda do veículo (R\$ 263.957,19), fato que, por si só, evidencia o desacerto do demonstrativo apresentado pela fiscalizada no aspecto quantitativo.

Há mais. A fiscalizada também foi intimada (item 2.17 do TIF nº 2 – fl. 383) e reintimada (item 3.14 do TIF nº 3 – fl. 1383) a apresentar o rol dos bens do ativo imobilizado vendidos e as respectivas parcelas do preço a receber em cada ano, para o que apresentou, em 09/08/2021, o arquivo “Item 3 14 RF Intimacao 3.xls” (termo de anexação à fl. 2395)

(...)

Registrou também a fiscalização que nos períodos de apuração relativos a 2015, 2016 e 2017, anos em que ocorreram as vendas consideradas no cálculo da exclusão, a fiscalizada não efetuou qualquer ajuste em decorrência do recebimento do preço nos períodos subsequentes e que ainda que o diferimento da tributação seja uma faculdade permitida ao contribuinte, é inequívoco que a adoção de exclusões extemporâneas (tal como ocorreu no AC 2019) não é admitida pela legislação tributária.

Isso posto, procedeu-se à glosa da exclusão atribuída à “VENDA IMOBILIZADO PARCELADO (DIFERIMENTO)”, no valor de R\$ 6.060.579,18, indevidamente considerada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019.

ÁGIO NÃO AMORTIZÁVEL

Relatou a fiscalização que em 19/02/2014 foi celebrado o “Contrato de compra e venda, cessão de transferência de participações societárias, assunção de dívidas, obrigações e outras avenças” (fls. 6558 a 6581), o qual teve por objeto a negociação da integralidade das cotas do capital da VIAÇÃO GARCIA e de outras empresas. Figurou como “adquirente” COMMERCE - HOLDING LTDA (“COMMERCE”). Em 30/01/2016 fez-se a incorporação reversa da COMMERCE (controladora) pela VIAÇÃO GARCIA (controlada). Dentre os ativos incorporados, havia o ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da investida, ora fiscalizada, no montante de R\$ 96.280.535,66. Desde então, a VIAÇÃO GARCIA passou a amortizar, para fins fiscais, o ágio originário de sua própria aquisição à razão de um sessenta avos por mês.

Entendeu a autoridade fiscalizadora que a amortização fiscal do ágio não atendeu aos requisitos legais. No processo nº 10340.720301/2020-16 constituiu-se, de ofício, crédito tributário referente ao AC 2016. Analisada a impugnação apresentada pela VIAÇÃO GARCIA, foi proferido o Acórdão nº 101-008.937 da 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (DRJ01) – fls. 7324 a 7374. Manteve-se a exigência fiscal (glosa do ágio). Pendente de análise o recurso voluntário interposto pela fiscalizada em 23/06/2021. Cuida-se no presente processo das providências relativas aos ACs 2017 a 2019. Nesse período, o ágio indevidamente amortizado totalizou R\$ 57,8 milhões. A dedução foi efetivada mediante exclusões consideradas pela fiscalizada no e-Lalur e no e-Lacs (fls. 7270 a 7277). Entendeu a fiscalização que caso o ágio fosse amortizável, no período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, a exclusão poderia ter o valor máximo de R\$ 17.651.431,54, equivalente a onze sessenta avos do total.

A autoridade fiscalizadora fundamentou que a glosa das exclusões relacionadas à amortização do ágio nos ACs 2017 a 2019 impõe-se pelos seguintes motivos: i) Simulação da adquirente do investimento, mediante utilização de “empresa veículo”; e ii) Ausência de propósito negocial para a incorporação que resultou na absorção, pela própria investida, da participação societária adquirida com ágio.

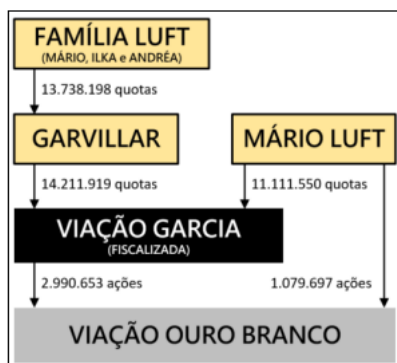
Entendeu a fiscalização que de acordo como o art. 391 do RIR/1999, não se admitia, como regra, a dedução fiscal do ágio verificado na aquisição de participação societária. Concomitantemente à amortização na escrituração comercial, adicionava-se o valor correspondente à despesa na parte “A” do Lalur e do Lacs, mantendo-se o controle na parte “B” para efeito de determinação do ganho ou perda de capital quando da alienação ou liquidação do investimento.

Registrou a fiscalização que, “*com o advento das alterações legislativas que visaram harmonizar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais (Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009), também não mais se admite a amortização contábil do ágio, que passou a ficar submetido a testes periódicos de recuperabilidade (impairment)*” e que “*as alterações na legislação societária não repercutiram no tratamento tributário do ágio*”. Continuou a autoridade fiscalizadora:

Após a ocorrência de algum evento relacionado no caput do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 (base legal do art. 386 do RIR/1999) – ou seja, a absorção do patrimônio de empresa, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, que detenha participação societária adquirida com ágio –, admitia-se a dedução das despesas de amortização, a depender do fundamento econômico do ágio. Sendo o caso, o efeito fiscal implementa-se por meio de exclusão na parte “A” do Lalur e do Lacs.

*Assim, **apenas o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da investida podia ser amortizado à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração (art. 386, III, c/c o art. 385, § 2º, II, do RIR/1999)**. Tal faculdade aplicava-se, inclusive, na hipótese de a empresa incorporada ser aquela que detinha a propriedade da participação societária, também conhecida como incorporação downstream ou incorporação reversa (RIR/1999, art. 386, § 6º, II).*

Com relação às operações societárias, relatou a fiscalização que a configuração inicial do quadro societário da VIAÇÃO GARCIA estava na 93ª alteração contratual (fls. 6651 a 6704). O capital social da fiscalizada era dividido em 25.323.479 quotas, assim distribuídas: 14.211.919 quotas pertencentes à GARVILLAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA, CNPJ 81.063.844/0001-83; e 11.111.550 quotas pertencentes a MÁRIO ARI LUFT. A empresa GARVILLAR, por sua vez, pertencia integralmente à família LUFT. Na Figura abaixo também é mostrada a VIAÇÃO OURO BRANCO S.A, então pertencente à fiscalizada e a MÁRIO LUFT.



Sobre a Constituição e formação do capital social da COMMERCE – HOLDING LTDA. Relatou a fiscalização:

A COMMERCE - HOLDING LTDA, CNPJ 09.214.897/0001-20, foi constituída em 06/11/2007 (fls. 7003 a 7007). Inicialmente, seu capital social era de R\$ 20 mil, dividido em 20.000 quotas, assim distribuídas: 9.800 quotas pertencentes a ESTEFANO BOIKO; 9.800 quotas pertencentes a ESTEFANO BOIKO JÚNIOR; e 400 quotas de JUDISSÉIA BOIKO DE ANDRADE. Em 04/02/2014, por meio da 1ª alteração contratual (fls. 7008 a 7020), retiraram-se os sócios originários da COMMERCE e ingressaram na sociedade as empresas JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, CNPJ 81.108.755/0001-06; e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, CNPJ 00.104.478/0001-61. Também foi aumentado o capital social da COMMERCE, de R\$ 20 mil para R\$ 2 milhões, que passou a ser dividido em 2.000.000 de quotas, assim distribuídas: 1.109.800 quotas pertencentes a JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES; e 890.200 quotas pertencentes a ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

Além de terem aportado capital na COMMERCE, seus novos sócios lhe repassaram valores a título de empréstimo, recursos esses necessários para quitar parte das obrigações decorrentes da aquisição que a empresa fazia nos dias seguintes. Parte desses empréstimos foram posteriormente convertidos em novo aumento de capital da COMMERCE, realizado em 30/05/2014 - vide 3ª alteração contratual (fls. 7028 a 7035) e tópico 8.2.4 deste TVF.

Com relação a aquisição da VIAÇÃO GARCIA, da GARVILLAR e da VIAÇÃO OURO BRANCO pela COMMERCE, relatou a fiscalização:

Quinze dias após o ingresso dos novos sócios e do aumento de capital, portanto em 19/02/2014, foi celebrado o "Contrato de compra e venda, cessão de transferência de participações societárias, assunção de dívidas, obrigações e outras avenças" (fls. 6558 a 6581), por meio do qual a COMMERCE adquiriu a integralidade das quotas e ações representativas do capital social da GARVILLAR, da VIAÇÃO GARCIA, e da VIAÇÃO OURO BRANCO⁵⁰. O preço ajustado para o negócio foi de R\$ 165.048.107,12, a ser pago mediante a quitação e assunção de diversas dívidas⁵¹ contraídas por MÁRIO LUFT, sua esposa ILKA TEREZINHA MIGOTT LUFT e pela empresa LUFTLAND TRANSPORTES LTDA.

Por ocasião da aquisição, a COMMERCE escriturou ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da VIAÇÃO GARCIA no montante de R\$ 96.280.535,66.

No âmbito da fiscalização precedente, a VIAÇÃO GARCIA apresentou o laudo de avaliação econômico-financeiro (fls. 6582 a 6641), elaborado por FACTUM BRASIL, como documentação comprobatória do fundamento econômico do ágio.

Após a aquisição, foi formalizada a 94ª alteração contratual da VIAÇÃO GARCIA (fls. 6705 a 6750). O quadro societário da fiscalizada passou a ser o retratado na figura abaixo:



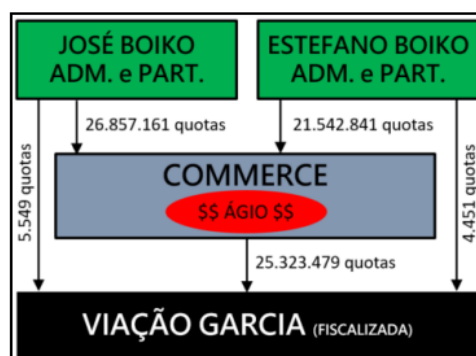
A fiscalização relatou que ocorreu novo aumento de capital nos seguintes termos

“Por meio da 3ª alteração contratual (fls. 7028 a 7035), de 30/05/2014, a COMMERCE teve seu capital social aumentado, de R\$ 2 milhões para R\$ 48,4 milhões, dividido em 48.400.000 de quotas, assim distribuídas: 26.857.160 quotas pertencentes a JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES; e 21.542.840 quotas pertencentes a ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES. Conforme descrito na cláusula primeira da alteração contratual, o aumento foi integralizado mediante capitalização de parte dos créditos (empréstimos) que os sócios detinham perante a COMMERCE.

Tais recursos, vale lembrar, haviam sido empregados na aquisição da VIAÇÃO GARCIA, da GARVILLAR e da VIAÇÃO OURO BRANCO”.

Com relação a Incorporação da GARVILLAR pela COMMERCE, relatou a fiscalização:

A 4ª alteração contratual da COMMERCE, de 30/10/2014, registra a incorporação da sua controlada GARVILLAR (fls. 7036 a 7055). Em 13/07/2015, é formalizada a 95ª alteração contratual da VIAÇÃO GARCIA (fls. 6751 a 6797). Além de refletir a incorporação da GARVILLAR, o capital social da fiscalizada foi aumentado em R\$ 10 mil, com 10.000 novas quotas integralizadas pelos sócios ingressantes JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES. O quadro societário da VIAÇÃO GARCIA passa, então, a ser o retratado na Figura 35.



Com relação à Incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GARCIA, relatou a fiscalização:

A 97ª alteração contratual da fiscalizada (fls. 6855 a 6903), de 30/01/2016, versa sobre a incorporação da sua então controladora, a COMMERCE. Dentre os ativos incorporados estava o ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da VIAÇÃO GARCIA, no valor de R\$ 96.280.535,66.

Após a incorporação reversa da COMMERCE, a estrutura societária da fiscalizada passou a ser a mostrada na Figura 37.



Relatou a fiscalização que a partir do ano-calendário 2016, a VIAÇÃO GARCIA passou a amortizar, para fins fiscais, o ágio originário de sua própria aquisição. A amortização do ágio se deu à razão de um sessenta avos para cada mês do período de apuração. Dessa forma, nos anos-calendário objeto de verificação neste processo (ACs 2017, 2018 e 2019), a fiscalizada reduziu em R\$ 19.256.107,0854 as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante exclusões promovidas no e-Lalur e no e-Lacs.

Entendeu a autoridade fiscalizadora que ocorrera a utilização de “empresa veículo” para aquisição do investimento e que não teria ocorrido a confusão patrimonial (incorporação, fusão ou cisão) entre investidora e investida. Fundamentou referida conclusão nos seguintes termos:

Portanto, sem que se opere a reunião do patrimônio de quem pagou o ágio de fato com o patrimônio de quem se espera lucros que justifiquem aquele ágio, não se atenderão nem os motivos nem as finalidades levadas em conta pelo do legislador para autorizar, excepcionalmente, a amortização do ágio.

Na situação em estudo, a COMMERCE, suposta “adquirente”, foi utilizada exclusivamente para lograr o aproveitamento fiscal do ágio. As adquirentes de fato foram suas controladoras, as empresas JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTEFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

Com efeito, ao se analisar as declarações fiscais, escrituração contábil, movimentação financeira e documentos societários da COMMERCE fica evidente tratar-se de típica “empresa veículo”. Senão, veja-se.

Constituída em novembro/2007, a COMMERCE não teve qualquer atividade até fevereiro/2014, época em que ocorreu a aquisição da VIAÇÃO GARCIA. A empresa apresentou DIPJs “zeradas” para os ACs 2007, 2008, 2009, 2011, 2012 e 2013, e declaração de inatividade para o AC 2010 (fls. 6474 a 6557).

Nesse período, não há registro de movimentação financeira, emissão de nota fiscal ou anotação de qualquer funcionário.

A COMMERCE não tinha sede própria. O endereço informado no contrato social (Rua Ildelfonso Werner, 112, Condomínio Royal Golf, Londrina/PR) era a residência de ESTEFANO BOIKO JÚNIOR57. Suas disponibilidades financeiras eram pífiás.

De acordo com a escrituração, até 12/02/2014, a COMMERCE tinha apenas R\$ 20 mil na conta caixa58, valor equivalente ao capital social que teria sido integralizado em 2007. Conforme mencionado no tópico 8.2.3 deste TVF, o preço ajustado para aquisição da VIAÇÃO GARCIA, da

GARVILLAR e da VIAÇÃO OUTRO BRANCO foi de R\$ 165.048.107,12, mediante a quitação e assunção de diversas dívidas pela COMMERCE .

Dentre essas, estavam previstos os seguintes pagamentos: (i) R\$ 23,5 milhões, na data do contrato (19/02/2014), aos antigos sócios das empresas GARVILLAR, VIAÇÃO GARCIA, VIAÇÃO OURO BRANCO, dentre outras, para quitação de todas obrigações de MÁRIO LUFT, sua esposa e de LUFTLAND TRANSPORTES, decorrentes da anterior aquisição daquelas empresas; e (ii) R\$ 52 milhões, para amortização de empréstimos contratados pela LUFTLAND TRANSPORTES e avalizados por MÁRIO LUFT.

O maior pagamento pela aquisição (de R\$ 52 milhões ao Banco Itaú) sequer constou da escrituração contábil da COMMERCE, até porque foi efetuado por outras empresas do grupo econômico: VIAÇÃO GARCIA e BRASIL SUL LINHAS RODOVIÁRIAS. Nesse sentido, vide resposta da fiscalizada acostada à fl. 1391 (em destaque na Figura 38) e os respectivos documentos citados (fls. 1396 a 1398 e fls. 1404 e 1405).

Da mesma forma, o laudo de avaliação econômico-financeira (fls. 6582 a 6641) 60 , elaborado pela FACTUM BRASIL por “solicitação da diretoria da COMMERCE HOLDING LTDA” (sic), foi pago por outra empresa, a VIAÇÃO GARCIA, que era o objeto da avaliação61 (fls. 6642 a 6649).

Relativamente ao outro pagamento, nos dias 13 e 19/02/2014 há registros contábeis na escrituração da COMMERCE, nos valores de R\$ 5 milhões e R\$ 18,5 milhões, que correspondiam ao montante devido os antigos sócios da GARVILLAR, VIAÇÃO GARCIA e VIAÇÃO OURO BRANCO62 . Além do informado na resposta apresentada na Figura 38, a fiscalizada apresentou cópia de cheques administrativos (fls. 1399 a 1401) e extrato de conta corrente de titularidade da COMMERCE, no qual destaca os débitos em questão (fls. 1402/1403 e Figura 41).

Mas, obviamente, apenas com o saldo de R\$ 20 mil em caixa63, a COMMERCE não teria condições financeiras de realizar tais pagamentos, no total de R\$ 23,5 milhões. Assim, a partir da semana que antecedeu a celebração do contrato de aquisição da VIAÇÃO GARCIA, houve diversos ingressos da conta bancária da COMMERCE: parte em razão do aumento de capital64 (vide Figura 40); parte referente a empréstimos supostamente concedidos por suas controladoras diretas65 (vide lançamentos contábeis na Tabela 15), os quais, porém, correspondem, em sua maior parte, a depósitos efetuados por outras empresas da família BOIKO, como BRASIL SUL LINHAS RODOVIÁRIAS LTDA, CNPJ 05.233.521/0001-02, e LONDRINA SUL TRANSPORTE COLETIVO LTDA, CNPJ 78.348.257/0001-26.

(...)

Posteriormente à “aquisição” do investimento, a COMMERCE continuou sem funcionários registrados, receitas ou atividade operacional. A empresa apresentou ECFs66 “zeradas” para os ACs 204 e 201567 .

De acordo com a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF), em detalhe na Figura 42, a empresa não teve movimentações financeiras expressivas até às vésperas de sua incorporação pela VIAÇÃO GARCIA, o que veio a ocorrer em 02/01/2016.

(...)

O contexto das operações aqui descritas revela que JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, reais adquirentes da VIAÇÃO GARCIA, bem como outras empresas da família BOIKO, proveram recursos a uma empresa veículo a fim de simular que esta seria a compradora da participação societária com ágio; num segundo momento, a empresa veículo é incorporada pela investida que, ato contínuo, passa a amortizar referido ágio, transferido ao seu patrimônio em decorrência da incorporação. Trata-se, pois, de artifício para o qual não se admite a amortização fiscal do ágio. A respeito do tema, tome-se como exemplo os seguintes arestos da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

Com relação a suposta ausência de propósito comercial na operação de incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GARCIA, a fiscalização fundamentou o Auto de Infração nos seguintes termos:

A incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GARCIA foi acompanhada do “Protocolo de Incorporação e Justificativa” juntado às fls. 7061 a 7078. Trata-se de providência necessária por força dos arts. 224 e 225 da Lei nº 6.404/1976.

O documento é lacônico quanto à justificação da incorporação (fl. 7061), como pode-se observar na Figura 43.

Figura 43 – Detalhe do “Protocolo de Incorporação e Justificativa” (fl. 7061)

I - JUSTIFICATIVA:

De modo a compatibilizar interesses das empresas e de seus sócios, sob os pontos de vista administrativo, operacional, econômico, financeiro, mostra-se oportuna a realização do processo de **INCORPORAÇÃO** da empresa **COMMERCE – HOLDING LTDA.**, com versão de todo seu patrimônio para a sociedade **VIAÇÃO GARCIA LTDA.** e desta forma redistribuir as atividades empresariais desenvolvidas pelo Grupo, bem como centralizar o controle dos investimentos na sociedade **incorporadora**.

Ora, se fosse para “compatibilizar interesses das empresas e de seus sócios”, por que o investimento precisou transitar pela COMMERCE? Afinal, por que os investidores de fato (JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES) teriam criado o “problema” (realizar o investimento por intermédio da COMMERCE) sabendo que a “solução” seria extinguir a empresa pela incorporação? À toda evidência, a “justificativa” era genérica, indeterminada e ocultou o único e real propósito da incorporação, qual seja: implementar a condição necessária para dedutibilidade das despesas de amortização do ágio (confusão patrimonial entre investidora e investida).

Ocorre que reorganizações societárias desprovidas de substância econômica e propósito comercial, que visam apenas à redução das bases tributáveis, não são oponíveis ao Fisco. Nessa linha, pode-se citar várias decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos seguintes Acórdãos:

(...)

DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.

Relatou a fiscalização que em 1º/01/2017 a fiscalizada registrava saldos de prejuízo fiscal operacional e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores aos ora verificados nos montantes de R\$ 6.402.456,18 e R\$ 9.245.355,12, respectivamente, os quais correspondem aos valores apurados na conclusão da ação fiscal precedente, referente ao AC 2016 (vide fls. 14/15 e fls. 29/30 do processo nº 10340.720301/2020-16) e que a fiscalizada apresentou ECF para o período compreendido entre 1º/01 e 31/01/2017 informando evento especial de cisão parcial, quando também compensou R\$ 1.435.404,82 de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL (fls. 7270 e 7271).

Fundamentou a fiscalização que observado o disposto no art. 33, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 2.341/198769, e tendo em vista a proporção do patrimônio líquido remanescente após a cisão, igual a 99,7292%70, no período de apuração subsequente (ou seja, aquele iniciado em 1º/02/2017), os saldos disponíveis de prejuízo fiscal operacional e de base de

cálculo negativa da CSLL passaram a ser de R\$ 4.953.599,3471 e R\$ 7.788.799,0072, respectivamente. Ainda, em 24/08/2017, quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) (recibo de negociação às fls. 330 a 332), a fiscalizada utilizou créditos oriundos da própria base de cálculo negativa da CSLL, reduzindo o saldo dessa em R\$ 562.983,22. Restaram, portanto, R\$ 7.225.815,78.

Ocorre que no encerramento do período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, a fiscalizada compensou, no entendimento da fiscalização, valores maiores de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL: R\$ 9.594.397,38 e R\$ 9.738.213,43, respectivamente (fls. 7272 e 7273), concluindo que as compensações são indevidas no que excederam os saldos disponíveis.

Isso posto, para o período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, procedeu-se à glosa parcial das compensações efetuadas pela fiscalizada, nos seguintes montantes: (i) R\$ 4.640.798,04 de prejuízo fiscal; e (ii) R\$ 2.512.397,65 de base de cálculo negativa da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO PELO RECOLHIMENTO A MENOR DO IRPJ E CSLL NO ENCERRAMENTO DOS PERÍODOS DE APURAÇÃO.

Em face do todo exposto, a fiscalização aplicou multa de ofício no percentual de 75% pelo recolhimento a menor do IRPJ e CSLL no encerramento dos períodos de apuração, com base no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

MULTA QUALIFICADA

Aplicou também a multa qualificada por identificar sonegação e fraude (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996) mediante a seguinte descrição:

Na infração descrita no tópico 8, os sócios diretores da JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e da ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, verdadeiras investidoras, simularam que a aquisição teria sido realizada pela COMMERCE. Calha aqui citar Alberto Xavier, que se valendo do ensinamento de Galvão Telles, explica sobre como se obtém a prova da simulação:

(...)

*O evidente motivo **simulatório** na utilização da “empresa veículo” COMMERCE evidencia-se na vultosa “vantagem” fiscal pretendida.*

E, como visto, o resultado não foi nada desprezível: entre 2017 e 2019, o artifício propiciou à VIAÇÃO GARCIA uma redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro da ordem de R\$ 57,8 milhões.

O passo seguinte do planejamento tributário abusivo consistiu na incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GARCIA, operação desprovida de justificativa verossímil, a não ser a intenção recôndita de implementar formalmente um dos requisitos legais de dedutibilidade das despesas de amortização do ágio (haver confusão patrimonial entre investidora e investida).

Ocorre que a realização de atos societários desprovidos de substância econômica e propósito negocial, que visam apenas à redução das bases de cálculo, consistem em ação dolosa modificadora das características essenciais da obrigação tributária. Caracterizam, portanto, a fraude, conforme aceitação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, e ensejam a qualificação da multa.

Com isso, aplicou multa de 150% sobre os valores de IRPJ e CSLL constituídos de ofício em decorrência da infração sobre ágio (descrita no tópico 8 do TVF).

DAS MULTAS ISOLADAS PELA FALTA DE PAGAMENTO OU PAGAMENTO A MENOR DAS ESTIMATIVAS MENS AIS

Relatou que a fiscalização que a Recorrente encontrava-se obrigada ao pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL na forma dos art. 2º e 28 da Lei nº 9.430/1996, as quais foram todas apuradas a partir de balanços de redução/suspensão, assim, teria incorrido na falta de pagamento ou pagamento a menor das estimativas mensais, fundamentando tal exigência com base no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, o qual determina a aplicação de multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor dos pagamentos das estimativas mensais que deixarem de ser efetuados, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente.

Defendeu a fiscalização a possibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas e da multa de ofício pela falta de pagamento do imposto ao final dos períodos de apuração

A Recorrente apresentou duas impugnações, uma específica para o Imposto de Renda e outra para a CSLL as quais foram julgadas improcedentes pela DRJ, tendo sido reconhecido que ambas as impugnações não se distinguem substancialmente no conteúdo, apesar de cada uma contestar o lançamento de exações específicas. Por isso, a apreciação da DRJ aplicou-se às duas simultaneamente, fazendo-se considerações específicas em relação a cada tributo nos casos em que houve necessidade em razão das peculiaridades de cada um.

Os fundamentos da Impugnação e do Recurso são semelhantes e por esse por motivo passa-se a relatar o Recurso Voluntário.

Arguiu a Recorrente nulidade do lançamento por ausência / falta de elementos essenciais (decreto 70.235/72, art. 10, iii e iv) e violação aos princípios vinculantes da atividade administrativa (lei nº 9.784/99, art. 2º).

A Recorrente apontou como vícios a falta de descrição dos fatos que possam realizar o fenômeno da subsunção a determinado preceito legal e específico e a consequente ausência de indicação da disposição legal de natureza tributária infringida quanto ao ágio na incorporação ou cisão.

Alega também vício em razão das nulidades previstas pelo art. 59 do mesmo Decreto 70.235/72, atingindo formal e materialmente o próprio conteúdo do ato administrativo de lançamento, que, assim, teria nascido morto e consequentemente a violação das regras do artigo 10 do Decreto 70.235/72, bem como do art. 142 do CTN, pois o lançamento não teria atendido aos requisitos / formalidades legais, não descreveu a infração com o devido enquadramento legal, nem exposto com clareza ou precisão, afrontando aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, devendo, portanto, no entendimento da Recorrente, ser anulado de pleno direito em face do suposto vício material verificado no procedimento.

Alegou ainda a Recorrente que os fatos narrados sem a indicação objetiva do dispositivo infringido não implica no exato conhecimento da infração que foi imputada à contribuinte, uma vez que a ausência de menção aos dispositivos legais supostamente violados quando do lançamento prejudica frontalmente o direito à ampla defesa e ao contraditório, garantidos constitucionalmente (inciso LV, art. 5º da Constituição Federal – CF/88), impossibilitando que a Recorrente tenha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, bem como prejudicando o oferecimento de uma defesa eficaz.

DEDUÇÕES GLOSADAS NO PERÍODO DE APURAÇÃO ENTRE 1º DE FEVEREIRO E 31 DE DEZEMBRO DE 2017

A Recorrente narra que a decisão da DRJ reforçou que a autuada sofrera cisão parcial em 31/01/2017, o que a obrigaria, por determinação expressa da Lei 9.249/1995 (artigo 21, § 4º) e da Lei 9.430/1996 (artigos 1º, § 1º; 2º, § 3º e 28), a desdobrar o ano-calendário de 2017 em dois períodos de apuração estanques: o primeiro deles se encerra na data da cisão, e o segundo vai de 01/02/2017 a 31/12/2017. No que se refere à apuração do IRPJ do segundo desses períodos, relembra que a DRJ manteve a glosa da dedução da quantia de R\$ 817.223,81 e, no que se refere à apuração da CSLL do segundo desses períodos, manteve-se a glosa da dedução da quantia de R\$ 301.435,01.

Relativamente a esse ponto, a recorrente argumenta que esclareceu em sua impugnação que o valor de R\$ 301.435,01 que era devido de CSLL no mês de janeiro de 2017 fora recolhido e anexados os respectivos comprovantes de recolhimento. Em relação ao IRPJ, no TIF 03, a recorrente alea que apresentou os comprovantes do valor de R\$ 817.223,81 constante nas referidas fichas, eis que o IRPJ do período anterior que foi recolhido pela contribuinte (por estimativa) cujo comprovante de recolhimento seguiu anexo.

Argumenta que a decisão recorrida entendeu que a justificativa da fiscalizada não afasta a irregularidade e que inexistem os créditos sobre depreciação que dariam suporte às deduções efetivadas.

Admite a Recorrente que *“a forma de pagamento pode até se apresentar irregular, entretanto, o fato é que a contribuinte efetuou o recolhimento desse valor que se mostrou superior ao efetivamente devido”*. Assim, do ponto de vista material, o crédito persiste a favor da contribuinte e deve ser considerado por esta corte recursal, de modo a extinguir tal obrigação imposta pelo Fisco”.

Argumenta a Recorrente que a decisão recorrida priorizou a forma ao conteúdo e que há indícios evidentes de recolhimento em valores adequados, cabendo ao Fisco o acolhimento da impugnação porque os valores apontados teriam sido pagos pela contribuinte e persistem créditos, im procedem as glosas de deduções de R\$ 301.435,01 e R\$ 817.223,81, assim como os lançamentos de CSLL e IRPJ decorrentes.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP)

A Recorrente argumenta que a decisão recorrida entendeu de maneira equivocada que a fiscalizada teria deduzido JCP em montante superior ao limite legal previsto no artigo 9º da Lei 9.249/1995 e que, a principal incongruência da recorrente consistiu em incluir a conta “adiantamento para futuro aumento de capital” na base de cálculo dos JCP, insistindo-se que o rol estabelecido no § 8º do art. 9º da Lei 9.249/1995 seria exaustivo e, portanto, não comportaria a inclusão de tal conta.

Alega, entanto, que os Juros sobre Capital Próprio são calculados mediante a aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) sobre os valores das contas do patrimônio líquido e que os valores de adiantamento para futuro aumento de capital sempre foram tratados como “irreversíveis”, ou seja, destinados pelo contribuinte como investimentos efetuados com o único objetivo de elevar o capital social em tempo futuro. Por tais motivos, teria sido registrado contabilmente na conta “adiantamento para futuro aumento de capital”, dentro do patrimônio líquido e que teria havido respeito a orientação contábil constante do item 69, da Resolução CFC nº 1.159/2009. Argumentou ainda a Recorrente:

“O adiantamento para futuro aumento de capital, irreversível, embora distinto do capital social na classificação contábil, representa parcela que, obrigatoriamente, será acrescida ao capital social e justamente por este motivo, em concordância com a regra contábil acima destacada, faz parte, para todos os efeitos, do patrimônio líquido da empresa.

Ao contrário do que decidido, o rol estabelecido no § 8º do artigo 9º da Lei 9.249/1995 não é taxativo. Ainda que o fosse, veja-se que os valores em questão fazem parte das contas que integram o patrimônio líquido da sociedade, representando como que uma verdadeira reserva destinada ao aumento do capital social. Importante destacar que a legislação em comento não ordena a exclusão dos valores referentes a AFAC do patrimônio líquido da empresa e, portanto, passam eles a serem considerados no cálculo dos juros sobre o capital próprio. Aliás, o § 12 complementa as considerações do § 8, no que é permitido concluir que aquela rubrica integra o patrimônio líquido.

Em 31/12/2019, a empresa escriturou despesa de juros sobre capital próprio no montante de R\$ 1.725.000,00, ou seja, dentro dos limites legais pertinentes. No item 2.5 do TIF 2 e no item 3.1 do TIF 3 foi solicitada a memória de cálculo dos JCP, tendo sido apresentada a resposta abaixo:

(...)

Veja-se que é reconhecido que o saldo inicial de cada conta da ECD do referido ano coincide com o indicado nas demonstrações financeiras apresentadas pela Impugnante.

O Auditor diverge em relação ao saldo final da conta “prejuízos acumulados”, apontando suposta diferença que decorreria de fatores que não influenciaram a base de cálculo dos JCP do AC 2019, quais sejam, valor do próprio JCP e o lucro líquido do período.

Apesar da divergência, sem qualquer fundamentação legal, recalculou os valores de JCP que entendeu serem dedutíveis para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no AC 2019, impondo limitação exaustiva, supostamente fulcrada no § 8 do artigo 9º da Lei 9.249/1995.

Essa limitação, como dito alhures, não alcança os valores de JCP calculados pela Impugnante e, portanto, não há que se falar em excesso de juros sobre capital próprio. Logo, improcede a adição de ofício realizada no valor de R\$ 743.713,62 e o lançamento do imposto correspondente, devendo ser provido o Recurso, neste aspecto”.

DA GLOSA DA EXCLUSÃO DE VALORES OBJETO DO PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – PERT

Relatou a Recorrente que a decisão recorrida manteve a glosa da exclusão atribuída ao “benefício PERT”, no valor de R\$ 1.204.626,92, por entender que tal exclusão fora indevidamente considerada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018 e que inexistia na Lei 13.496/2017 qualquer dispositivo acerca da possibilidade da exclusão e que, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 65/2019, com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, a reversão ou recuperação do valor dos juros de mora e das multas compensatórias integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento da adesão ao PERT.

Contudo, argumentou a Recorrente que a Lei do PERT, Programa Especial de Regularização Tributária estabeleceu, por meio da Lei 13.496/2017, condições diferenciadas para adimplemento de débitos fiscais, concedendo, para tanto, a depender da interpretação legal, anistia parcial e/ou remissões parciais dos débitos fiscais com vencimento até 31 de outubro de 2017, como previsto no § 4º do artigo 1º da aludida lei **e que a remissão ofertada pelo Fisco não gerou o ingresso de receitas ou elementos novos e positivos para a empresa, não havendo que se falar em aumento da receita bruta, tampouco em lucro obtido pela empresa e que trata-se de mera remissão e/ou anistia parcial e, sobre esses valores, não deve ocorrer qualquer incidência tributária.**

Nesse sentido, a Recorrente trouxe o julgamento ocorrido no recurso extraordinário 606.107/RS onde se estabeleceu que o conceito de receita não se confunde com o conceito contábil. A receita bruta são os valores que ingressam no patrimônio empresarial como elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, contrariamente ao que ocorre com o PERT. Pela perspectiva do julgado citado, **se o PERT concede uma remissão e/ou anistia parcial ao contribuinte, o benefício não se caracteriza como receita tributável, pois, não integra o patrimônio do contribuinte como elemento novo e positivo e tampouco decorre da atividade econômica da empresa.**

Argumentou também a Recorrente que contabilmente, tal remissão apenas demonstrou o resultado da empresa em determinado período, o que não a vinculava tributariamente e que o efeito da remissão é de apenas afastar a exigência tributária, não havendo o que se falar em incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Destacou que na legislação anterior à que instituiu o PERT (Lei 11.941/2009), havia expressa disposição da não incidência dos tributos em análise sobre os valores anistiados/remidos, o que demonstraria que realmente a remissão e/ou anistia parciais não deve ser considerada como base de cálculo para os tributos ora abordados. Argumentou ainda a Recorrente:

“O fato de a legislação de 2017 que instituiu o PERT não incluir a mesma disposição legal, não afasta de forma alguma o princípio da estrita legalidade tributária, de modo que, se não houver previsão legal para a exação, da mesma forma não deve haver a utilização de tais valores como base de cálculo dos tributos ora analisados, conforme tópico abaixo abordado.

Aliás, a legislação anterior, por certo, reverbera o entendimento ora exposto, eis que o espírito legislativo é similar. Logo, com base em todos os argumentos acima empregados, não há o que se

falar em incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as parcelas concedidas pelo PERT, justamente porque tais valores não integram a respectiva base de cálculo de cada tributo.

O julgado ora rebatido entende que carecem de previsão legal as reduções de multa e juros praticadas pela recorrente, porém, nosso direito pátrio está lastreado no princípio da legalidade, o qual está inscrito no artigo 5º, II, da Constituição Federal, segundo o que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No Direito Tributário, o princípio da legalidade estrita, ao qual a Receita Federal está submetida, está previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, conforme o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Exatamente nessa toada, Aliomar Baleeiro sustenta que “o tributo constitui obrigação “ex lege”, razão por que “não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal”.² Isso traz à baila duas perspectivas diferentes sobre a mesma premissa. A primeira perspectiva preconiza que o Fisco jamais poderá estabelecer a exação de determinado tributo sem lei que viabilize sua instituição ou majoração. Quer dizer: a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, por decorrência de determinado fato gerador, exige a presença de lei que o permita, sob pena de ilegalidade. Trata-se, pois, de uma vedação para o Fisco. A segunda perspectiva alvitra que o contribuinte jamais poderá ser compelido à exação sem que haja permissão legal para o Fisco realizá-la. Trata-se, então, de uma proteção ao contribuinte diante do Fisco. Esse, pois, é o princípio da legalidade estrita tributária aplicada aos tributos acima indicados. Na Lei 13.496/2017 não há qualquer permissão para que o Fisco exija a exação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre a remissão e/ou anistia parcial promovidas pelo PERT, o que alcança as duas vedações acima descritas, a saber: Primeiramente, a vedação ao Fisco instituir imposto e fato gerador sem lei prévia, isso porque não há autorização para tanto na lei aludida; e, segundo, o resguardo do contribuinte de que não sofrerá imposições tributárias por fatos geradores que não estão previstos em lei. Vale lembrar que o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não poderão ter, como base de cálculo, valores decorrentes de remissão e/ou anistia parcial, pois, tal perdão não deve ser tido como receita tributável, como já decidiu o C. Supremo Tribunal Federal no bojo do Recurso Extraordinário 606.107/RS anteriormente exposto.

Por essas razões, não será possível a exação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sem que haja permissão legal para tanto pelo Fisco, justamente porque não há qualquer previsão nesse sentido na lei que regulamentou o PERT.

Além disso, a Lei 13.496/2017, que instituiu o PERT, estabelece em todo o seu teor as condições de concessão da anistia ali estabelecida por força da redução de multas e juros de mora. Exemplo disso é o artigo 2º, III, que descreve as modalidades de parcelamento às quais o contribuinte poderá aderir. Vale trazer um excerto:

(...)

Portanto, a própria lei que instituiu o PERT, ao reduzir juros de mora e multas, concede anistia parcial aos contribuintes. Esses valores decorrentes da anistia em caráter limitado não devem servir como base de cálculo para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, uma vez que a própria anistia apaga a transgressão legal com efeitos pretéritos; isso é, os valores decorrentes da anistia geram a extinção do crédito, sendo equivalente a um estorno fiscal. Por ser uma forma de exclusão do crédito tributário, esses montantes não devem integrar a base de cálculo dos tributos acima indicados. **Logo, por ser um estorno fiscal, os valores representados pela anistia parcial concedida pelo PERT não devem incorporar a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.** Veja-se que a redução de multa e juros questionadas constam nas demonstrações financeiras do AC 2018, ou seja, o fato gerador descrito neste procedimento administrativo é anterior à Solução de Consulta 65/2019. É evidente que a Solução de Consulta 65/2019, não tem o condão legal de instituir ou inovar tributo, não é o instrumento adequado e tampouco não se trata de dispositivo de lei, mas, sim, de mero ato interpretativo efetuado pela administração fazendária que não pode ser considerado como de força vinculante ao contribuinte.

Ainda que houvesse dispositivo em Lei, se posterior ao AC 2018 não poderia retroagir, considerando a irretroatividade aplicável ao direito tributário. Frise-se: se nenhum decreto, dentro do ordenamento jurídico pátrio, poderia ampliar essa disposição legal, tampouco poderia fazê-lo uma solução interna

da COSIT! Ao agir dessa forma, o órgão da administração fazendária, colocou-se em hierarquia superior ao Congresso Nacional e ao Poder Executivo. A solução de consulta 65/2019, como já dito, legislou sobre matéria tributária ao determinar a “reversão ou recuperação do valor dos juros de mora e das multas compensatórias integrarem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento da adesão ao PERT”, ou seja, vedou a exclusão dos valores da base de cálculo dos referidos impostos, de forma totalmente inadequada. Os efeitos dessa inovação normativa são notoriamente ilegais e jamais poderiam retroagir (até mesmo pelo princípio da confiança legítima), alcançando fatos geradores pretéritos, em prejuízo da contribuinte, ferindo o artigo 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN, segundo o qual:

(...)

E esse entendimento tem amparo constitucional:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]. XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

Assim, não pode a contribuinte ser prejudicada por ausência de entendimento claro do Fisco, devendo ser considerada a sua boa-fé, reconhecendo como válida a exclusão dos valores das bases de cálculo do IRPJ e CSLL uma vez que não há vedação em Lei para tal exclusão.

Diante do exposto, improcede a glosa da exclusão atribuída ao benefício PERT. Logo, improcedem os lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes. Mesmo que, por argumentação, admita-se a incidência do IRPJ e CSLL sobre as remissões promovidas pelo PERT, tal exação somente poderia ocorrer após a consolidação da dívida nos termos da lei.

Isso porque, extrai-se do § 1º, do artigo 8º da Lei 13.496/2017, que o parcelamento somente será definitivo após a consolidação da dívida tributária. Quer dizer que, antes da consolidação da dívida, ela ainda carece de liquidez, certeza e exigibilidade para que haja a incidência de qualquer tributo. Logo, esse dispositivo legal equivale a uma condição suspensiva para a exação. Por essa razão, não deve prosperar os lançamentos constantes no Auto de Infração ora impugnado”.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - DA BAIXA DE BENS RESULTANTES DE OPERAÇÃO DE CISÃO

Relatou o recurso que a decisão da DRJ aponta que o contribuinte deve controlar na parte “B” do e-lalur e do e-Lacs as diferenças e a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL atingirem o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deve ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a respectiva baixa na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs. Sustenta que o mesmo deveria ocorrer (adição da diferença de depreciação controlada na parte “B”) na hipótese de alienação ou baixa a qualquer título do bem.

A Recorrente argumenta que se o critério utilizado pela Contribuinte aponta exclusão de depreciação contábil e ADIÇÃO da depreciação fiscal o resultado matemático é o mesmo e de fato, isoladamente, não influenciaria as bases tributáveis e que apontamento de suposta existência de vícios no controle das diferenças de depreciação da parte “B” efetuado pela empresa não merece prosperar. Alega que por ser plenamente definitivo o benefício fiscal concedido de depreciação acelerada/incentivada, os ajustes posteriores deverão ser realizados tão somente na escrituração comercial, sem qualquer influência nos resultados fiscais.

DA GLOSA FISCAL DA EXCLUSÃO DE LUCRO NA VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Relata o Recurso Voluntário que a decisão da DRJ decidiu pela manutenção da glosa da exclusão atribuída à “VENDA IMOBILIZADO PARCELADO (DIFERIMENTO)”, no valor de R\$ 6.060.579,18, indevidamente considerada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019. Contudo, tal entendimento não em seu entendimento não deve prosperar. Argumentou que no presente caso, muito embora as vendas de fato tenham ocorrido nos anos de 2015, 2016 e 2017 a contribuinte não procedeu à exclusão dos saldos a receber nos anos indicados, bem como não o fez em 2018 e que esse procedimento não trouxe prejuízo ao fisco.

Alegou a Recorrente que em 2019, a fim de ajustar os saldos contábeis aos ditames da legislação pertinente, a contribuinte efetuou a exclusão dos saldos a receber sobre a receita de venda de bens do ativo, sendo R\$ 3.793.229,25 referente ao exercício 2019 e R\$ 2.267.349,93 referente ao exercício de 2020, totalizando R\$ 6.060.579,18 e que o artigo 503 do RIR 2018 não veda a exclusão de saldos a receber nos exercícios futuro.

Defendeu que o diferimento desse tipo de receita é uma faculdade/opção do contribuinte. Nesse contexto, a contribuinte teria exercido seu direito proporcional, excluindo da tributação o saldo a receber apurado no dia 1º/01/2019 e que não existiria vedação legal que impeça o exercício parcial do benefício estabelecido pela legislação apontada e, se não há vedação legal, a recorrente poderia assim proceder.

ÁGIO

Argumenta a Recorrente que a possibilidade de deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com a amortização do ágio baseado em rentabilidade futura foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei 9.532/97, artigo 7º, inciso III.

Alega a Recorrente que no presente houve: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes independentes; e (iii) a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a efetiva existência do ágio pago em razão da expectativa de rentabilidade futura, nos termos da legislação à época vigente.

Defendeu que a empresa Commerce não é atuou como “empresa veículo” e que se tratava de uma pessoa jurídica de direito privado, legalmente constituída, inscrita no CNPJ sob o número 09.214.897/0001-20, com seus atos constitutivos arquivados na Junta Comercial do Estado do Paraná –cujo objeto social desde o início foi a exploração do ramo de holding de instituições não financeiras, participação em outras sociedades como quotista ou acionista, administração de bens próprios e investimentos de recursos próprios em bens.

Alegou que a Commerce, sempre esteve entre as empresas do denominado grupo “Grupo Boiko.” controlada pelas holdings familiares denominadas, José Boiko Administração e Participações Ltda e Estefano Boiko Administração e Participações Ltda e que o entendimento da

DRJ demonstra que a autoridade fiscal busca vislumbrar efeitos jurídicos com base em argumento de fundo econômico, *qual seja: a COMMERCE não teria arcado (“não arcou”) com o preço de compra porque ela recebeu os recursos em dinheiro de seus sócios. **Ocorre que os aportes indicados no PAF não foram transferidos para a COMMERCE de forma gratuita ou aleatória, mas, a título de aumento e integralização de capital social.*** Afirma que o que é apontado como uma “empresa veículo”, na prática foi a estrutura que viabilizou a realização do negócio.

Afirma que não teria ocorrido simulação.

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

Relatou a Recorrente que para o período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017 a DRJ manteve a glosa parcial das compensações efetuadas dentro do Programa Especial de Regularização Tributária no montante de R\$ 4.640.798,04 alegando que o saldo do prejuízo a ser utilizado era insuficiente. A glosa também foi lançada sobre a base negativa da contribuição social CSLL.

O Recurso alega que existe ação fiscal precedente, referente ao AC 2016, a qual encontra-se em fase recursal onde também são defendidas compensações de saldos de prejuízo fiscal operacional e base de cálculo negativa de CSLL e diversos outros itens que impactam diretamente referidos saldos. Afirma que a empresa apurou os seus saldos a partir da contabilidade, considerando as despesas que atualmente o fiscal pretende glosar e aquelas que se encontram em discussão no auto de infração de 2016 (processo 10340.720301/2020-16). Tais apontamentos, que ensejariam exclusão indevida, apenas poderiam ser considerados em caso de ausência de pleno acolhimento das razões aduzidas na presente impugnação e em caso de decisão definitiva no processo 10340.720301/2020-16, bem como, em eventuais procedimentos judiciais ainda cabíveis, especialmente, mas não somente, em relação aos itens que dizem respeito ao ágio e depreciação incentivada.

MULTA ISOLADA

Argumenta a Recorrente sobre a impossibilidade de penalizar duplamente o contribuinte pelo mesmo ilícito e que os fatos “recolhimento de estimativas” são preparatórios e intrinsecamente vinculados com o fato “recolher o IRPJ e a CSLL devidos no período (anual)”. Quando há falta de recolhimento de estimativas e a este se associa a falta de recolhimento do montante apurado no ajuste anual, a primeira infração afigura-se “preparatória” ou “pressuposta” à segunda. Para praticar o ato “ilícito” final relativo à insuficiência de IRPJ e CSLL, o contribuinte necessariamente deve praticar o ato ilícito preparatório relativo às estimativas. Neste caso, punido o contribuinte com relação ao ilícito maior, prevalece a penalidade relativa a este segundo ilícito. Configura-se aquilo que, em Direito Penal, denomina-se consunção ou absorção.

Alega que o ordenamento jurídico não admite o lançamento da multa isolada e da multa de ofício para este caso. Esse entendimento é adotado pela jurisprudência do CARF em diversos acórdãos e que esse mesmo entendimento levou à edição da Súmula 105 do CARF.

Reconhece a Recorrente que existe uma corrente jurisprudencial no CARF que entende que referido verbete seria aplicável apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário 2007, haja vista que a Lei nº 11.488/07 promoveu alteração legislativa que acabou revogando o inciso IV do § 1º do artigo 44 da lei 9.430/96, expressamente mencionado pela Súmula. No entanto, argumentar que há de se levar em consideração que a alteração promovida pela Lei 11.488/07 não modificou o cerne punitivo do art. 44 da Lei 9.430/96, mas, apenas a forma e ordenação dos mandamentos deste dispositivo, bem como aspectos como o percentual da multa e a possibilidade de agravamento. Assim, considerando que o fundamento para edição da súmula foi a impossibilidade de dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário, defende dever ser aplicado referido mandamento para afastar a exigência de multa isolada no presente caso.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

Trata-se de autos de infração que exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 104.503.363,61 referentes a IRPJ, CSLL, com juros, multa proporcional e multa isolada.

A Recorrente apresentou duas impugnações, uma específica para o Imposto de Renda e outra para a CSLL as quais foram julgadas improcedentes pela DRJ, tendo sido reconhecido que ambas as impugnações não se distinguem substancialmente no conteúdo, apesar de cada uma contestar o lançamento de exações específicas. Por isso, a apreciação da DRJ aplicou-se às duas simultaneamente, fazendo-se considerações específicas em relação a cada tributo nos casos em que houve necessidade em razão das peculiaridades de cada um. Entendo estar correto referido procedimento.

A Recorrente seria uma das empresas integrantes do Grupo Garcia Brasil-Sul, cuja atividade principal é o transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de passageiros. Com sede em Londrina/PR e atuando nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul e Minas Gerais, e, segunda a fiscalização, o Grupo Garcia Brasil-Sul apresenta-se como o maior do setor de transporte rodoviário de passageiros do Sul do País. Transporta, em média, 21 milhões de pessoas/ano.

Também esclareceu a fiscalização que a Recorrente estava obrigatoriamente sujeita ao regime de tributação pelo Lucro Real nos períodos objeto de verificação, tendo optado pela apuração anual. O ano-calendário (AC) 2017, porém, foi desdobrado em dois períodos de

apuração (1º/01 a 31/01; e 1º/02 a 31/12) tendo em vista a cisão parcial da fiscalizada implementada na 100ª alteração contratual.

A essência do Auto de Infração seria no sentido de que a Recorrente teria incorrido em exclusões indevidas, reduzindo Lucro Líquido e Lucro Real e, conseqüentemente, a base de cálculo dos referidos impostos.

O lançamento relativo ao IRPJ, com fatos geradores que teriam ocorrido no exercício de 2017 a 2019, é composto do principal, R\$ 27.973.451,91, juros de mora calculados até 10/2021 no valor de R\$ 3.397.773,58, multa proporcional de R\$ 31.811.649,13, e multa isolada de R\$ 13.986.726,03; totalizando R\$ 77.169.600,65.

Já em relação à CSLL, foram lavrados dois autos de infração, sendo que o primeiro (fls. 28 e seguintes do procedimento fiscal) é composto do principal, R\$ 9.584.686,07, juros de mora, multa proporcional de R\$ 11.087.876,19, e multa isolada de R\$ 4.943.060,61; totalizando R\$ 26.752.988,14; e o segundo constante nas fls. 50 e seguintes é composto do principal, R\$ 301.435,01, juros de mora no valor de R\$ 53.263,56, multa proporcional de R\$ 226.076,25, totalizando R\$ 580.774,82.

O procedimento fiscal abrangeu os anos calendários de 2017 a 2019 e teve por objeto também a verificação da dedutibilidade do ágio pago, apurado por ocasião da compra da Viação Garcia Ltda, realizada pelo Commerce Holding Ltda, uma das empresas do grupo Boiko/Brasil Sul, fato que ocorreu em 19/02/2014.

A fiscalização alegou ainda que a Recorrente sofrera cisão parcial em 31/01/2017, o que a obrigaria, por determinação da Lei nº 9.249/1995 (art. 21, § 4º) e da Lei nº 9.430/1996 (art. 1º, § 1º; art. 2º, § 3º; e art. 28), a desdobrar o ano-calendário de 2017 em dois períodos de apuração estanques: o primeiro deles se encerra na data da cisão, e o segundo vai de 01/02/2017 a 31/12/2017.

No que se refere à apuração da CSLL do segundo desses períodos, a fiscalização efetuou a glosa da dedução da quantia de R\$ 301.435,01, deduzida em ambos os períodos com idêntica justificativa.

A autoridade fiscalizadora argumentou que, intimada a comprovar porque deduziu o mesmo valor nos dois períodos de apuração, a Recorrente não logrou demonstrar a regularidade da segunda dedução, o que a levou a concluir que houve duplicidade da dedução.

No que se refere à apuração do IRPJ do segundo desses períodos, a fiscalização glosou a dedução da quantia de R\$817.223,81, seja porque, igualmente já havia sido deduzido quase igual montante no período de apuração anterior, seja porque, intimada a esclarecer e comprovar a dedução, a autuada informou que não possuía documentos comprobatórios e que a dedução devia ser considerada como a título de operações de aquisição de vale-cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10), ao passo que dedução sob esse fundamento somente foi permitida até o fim do ano-calendário de 2016.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente, a Recorrente pede a nulidade do lançamento em razão de ausência de fundamentação e motivação apropriada.

Arguiu a Recorrente nulidade do lançamento por ausência / falta de elementos essenciais (decreto 70.235/72, art. 10, iii e iv) e violação aos princípios vinculantes da atividade administrativa (lei nº 9.784/99, art. 2º).

A Recorrente apontou como vícios a falta de descrição dos fatos que possam realizar o fenômeno da subsunção a determinado preceito legal e específico e a consequente ausência de indicação da disposição legal de natureza tributária infringida quanto ao ágio na incorporação ou cisão.

Alega também vício em razão das nulidades previstas pelo art. 59 do mesmo Decreto 70.235/72, atingindo formal e materialmente o próprio conteúdo do ato administrativo de lançamento, que, assim, teria nascido morto e consequentemente a violação das regras do artigo 10 do Decreto 70.235/72, bem como do art. 142 do CTN, pois o lançamento não teria atendido aos requisitos / formalidades legais, não descreveu a infração com o devido enquadramento legal, nem exposto com clareza ou precisão, afrontando aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, devendo, portanto, no entendimento da Recorrente, ser anulado de pleno direito em face do suposto vício material verificado no procedimento.

Alegou ainda a Recorrente que os fatos narrados sem a indicação objetiva do dispositivo infringido não implica no exato conhecimento da infração que foi imputada à contribuinte, uma vez que a ausência de menção aos dispositivos legais supostamente violados quando do lançamento prejudica frontalmente o direito à ampla defesa e ao contraditório, garantidos constitucionalmente (inciso LV, art. 5º da Constituição Federal – CF/88), impossibilitando que a Recorrente tenha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, bem como prejudicando o oferecimento de uma defesa eficaz.

Ocorre que os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável

O Auto de Infração preencheu os requisitos de formalidade legais, especialmente os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como as exigências previstas no art. 142 do CTN.

A Recorrente também solicitou a nulidade do acórdão recorrido em razão de ausência de fundamentação. Considera a decisão da DRJ nula em razão de ausência de fundamentação.

Afirmou a Recorrente que a ausência de fundamentação do acórdão recorrido configura supressão de instância, violação ao duplo grau de jurisdição e cerceamento ao direito de defesa, pleiteando pela anulação do acórdão nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, combinado com o parágrafo primeiro do artigo 489 do Código de Processo Civil, cuja aplicação ao processo administrativo se dá de forma supletiva e subsidiária (artigo 15 do CPC) o qual dispõe como não fundamentada a decisão não motivada e qual se limita a invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão.

Ocorre que a decisão recorrida foi fundamentada e apresentou como linha essencial de interpretação a premissa no sentido de que a empresa Commerce seria mera “empresa veículo”, sendo o ágio gerado em operações sem fundamento econômico ou propósito negocial e, conseqüentemente, afastou todos os argumentos de legalidade de ágio da operação. Mas isso não significa que a decisão da DRJ seja nula porque apresentou referida fundamentação como premissa de interpretação, não configurando supressão de instância, violação ao duplo grau de jurisdição e nem cerceamento ao direito de defesa.

De fato, a DRJ enfrentou todas as questões suscitadas pela ora Recorrente e não somente transcreveu as razões da Impugnante e da fiscalização. A DRJ fez o seu juízo de valor central a considerar as operações societárias como operação artificial. A DRJ não adotou comportamento contraditório porque seguiu a sua própria jurisprudência e a corrente de entendimento do CARF na qual que se filiou, não tendo se omitido sobre o artigo 146 do CTN.

Portanto, tanto o Auto de Infração bem como a decisão recorrida foram devidamente fundamentadas. Afasto as preliminares de nulidade.

A Recorrente também, indiretamente, invocou o art. 24 do Decreto Lei nº 4657/42, incluído pela Lei 13.655/2018 (LINDB), que determina que:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A Recorrente, portanto, argumentou que a jurisprudência majoritária administrativa era no sentido de que o aproveitamento do ágio seria legítimo e plenamente válido. Citou alguns números de acórdãos que seriam nesse sentido.

Ora, o contribuinte pautou-se na jurisprudência para decidir a maneira de direcionar sua gestão e quanto mais sólida a jurisprudência maior o nível de segurança jurídica e maior é, conseqüentemente, o desenvolvimento econômico do país.

O Direito Tributário preocupa-se especificamente com a estabilidade jurídica e por esse motivo, dentre outros, prevê no parágrafo único do art. 100, no art. 146 e no art. 149, todos do Código Tributário Nacional, limites à aplicação de novos critérios jurídicos e limites à revisão do lançamento. Por sua vez, o sistema jurídico vem evoluindo na construção de fortalecimento da jurisprudência por meio de institutos de súmulas vinculantes, o que não seria o caso.

Portanto, entendo que não se aplica o art. 24 da Lei de Introdução 'as Normas do Direito Brasileiro (LINDB) no presente caso.

Ademais, a aplicabilidade do art. 24 à amortização de ágio dependeria da comprovação da existência, ao tempo dos fatos, da "jurisprudência administrativa **majoritária**" a que se refere o parágrafo único daquele artigo.

De fato, a lei não descreve o conceito de "jurisprudência majoritária", mas parece correta a interpretação no sentido de que a jurisprudência deve ser dominante e pacífica.

Todavia, não se pode afirmar que existia jurisprudência dominante e estável admitindo a dedutibilidade da amortização de ágio nos termos da presente operação, visto que o tema apresenta diversos debates, sendo determinante a análise dos fatos de cada caso.

Nesse sentido, voto no sentido de que seja afastada a aplicação ao caso concreto do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

Por outro lado, não identifico mudança de critério jurídico da fiscalização para fatos geradores pretéritos, não havendo que se falar em afronta ao artigo 146 do CTN.

Também não há que se falar em nulidade do Lançamento Fiscal em Razão de Ausência de Fundamentação e Motivação apropriada.

Afasto, portanto, as preliminares.

MÉRITO

DEDUÇÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO FINAL DA CSLL E DO IRPJ DO PERÍODO DE 1º/02 A 31/12/2017

O Termo de fiscalização apontou que ocorrera DEDUÇÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO FINAL DA CSLL E DO IRPJ DO PERÍODO DE 1º/02 A 31/12/2017.

A Recorrente narra que a decisão da DRJ reforçou que a autuada sofrera cisão parcial em 31/01/2017, o que a obrigaria, por determinação da Lei 9.249/1995 (artigo 21, § 4º) e da Lei 9.430/1996 (artigos 1º, § 1º; 2º, § 3º e 28), a desdobrar o ano-calendário de 2017 em dois períodos de apuração estanques: o primeiro deles se encerra na data da cisão, e o segundo vai de 01/02/2017 a 31/12/2017. No que se refere à apuração do IRPJ do segundo desses períodos, relembra que a DRJ manteve a glosa da dedução da quantia de R\$ 817.223,81 e, no que se refere à

apuração da CSLL do segundo desses períodos, manteve-se a glosa da dedução da quantia de R\$ 301.435,01.

Relativamente a esse ponto, a Recorrente argumenta que esclareceu em sua defesa que o valor de R\$ 301.435,01 que era devido de CSLL no mês de janeiro de 2017 fora recolhido e anexados os respectivos comprovantes de recolhimento. Em relação ao IRPJ, no TIF 03, a recorrente alega que apresentou os comprovantes do valor de R\$ 817.223,81 constante nas referidas fichas, eis que o IRPJ do período anterior que foi recolhido pela contribuinte (por estimativa) cujo comprovante de recolhimento seguiu anexado. Argumenta que a decisão recorrida entendeu que a justificativa da fiscalizada não afasta a irregularidade e que inexistem os créditos sobre depreciação que dariam suporte às dedução efetivadas.

Admite a Recorrente que *“a forma de pagamento pode até se apresentar irregular, entretanto, o fato é que a contribuinte efetuou o recolhimento desse valor que se mostrou superior ao efetivamente devido. Assim, do ponto de vista material, o crédito persiste a favor da contribuinte e deve ser considerado por esta corte recursal, de modo a extinguir tal obrigação imposta pelo Fisco”*.

Argumenta a Recorrente que a decisão recorrida priorizou a forma ao conteúdo e que há indícios de recolhimento em valores adequados, cabendo ao Fisco o acolhimento da defesa porque os valores apontados teriam sido pagos pela contribuinte e persistem créditos, im procedem as glosas de deduções de R\$ 301.435,01 e R\$ 817.223,81, assim como os lançamentos de CSLL e IRPJ decorrentes.

Sem razão a Recorrente.

De fato a Recorrente sofrera cisão parcial em 31/01/2017, o que a obriga, por determinação da Lei nº 9.249/1995 (art. 21, § 4º) e da Lei nº 9.430/1996 (art. 1º, § 1º; art. 2º, § 3º; e art. 28), a desdobrar o ano-calendário de 2017 em dois períodos de apuração estanques: o primeiro deles se encerra na data da cisão, e o segundo vai de 01/02/2017 a 31/12/2017. Se não veja as disposições legais:

Lei nº 9.249/1995 (art. 21, § 4º):

Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Lei nº 9.430/1996 (art. 1º, § 1º; art. 2º, § 3º; e art. 28)

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais,

encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

Portanto, não resta dúvida de que a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim e deve apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Assim, com base na legislação tributária, a pessoa jurídica optante pelo regime anual que sofrer cisão no decorrer do exercício deve apresentar ECFs e apurar bases de cálculo do IRPJ e da CSLL específicas para cada período; portanto, antes e depois do evento societário, nos termos do dispõem a Lei nº 9.249/1995 (art. 21, § 4º) e a Lei nº 9.430/1996 (art. 1º, § 1º; art. 2º, § 3º; e art. 28). Acima transcritos:

Ocorre que a Recorrente apresentou ECF para o período compreendido entre 1º/01 e 31/01/2017 informando evento especial de cisão parcial no registro 0000 (Abertura do Arquivo Digital e Identificação da Pessoa Jurídica). Tendo em vista as disposições legais supramencionadas, o ano-calendário 2017 foi desdobrado em dois períodos de apuração: de 1º/01 a 31/01; e de 1º/02 a 31/12.

Assim, por meio do item 2.4 do TIF nº 2 (fl. 379), solicitou-se a fiscalização a confirmação da **dedutibilidade dos créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado no período de 1º/02 a 31/12/2017** – tal como informado no registro N670 da ECF – ou se haveria algum equívoco na escrituração fiscal. Em sua resposta (fls. 391 e 392), a fiscalizada reconhece a “inconsistência” na apuração da CSLL do período de 1º/02 a 31/12/2017; porém, aduz que o valor de R\$ 301.435,01, da CSLL de janeiro/2017, foi recolhido através do DARF juntado à fl. 396.

No entanto, entendo estar correta a fiscalização em seu argumento no sentido de que a justificativa da Recorrente não afastaria a irregularidade porque inexistem os créditos sobre depreciação que dariam suporte à dedução de R\$ 301.435,01, a qual foi, de fato, indevidamente considerada na apuração da CSLL do período subsequente, que vai de 1º/02 a 31/12/2017.

Ora, de acordo com a Lei nº 9.430/1996, art. 2º, § 3º, c/c art. 28, trata-se de período de apuração distinto e estanque. Tanto é assim que a fiscalizada iniciou uma nova escrituração fiscal, a partir do zero, a fim de determinar as bases de cálculos dos tributos incidentes sobre o lucro do período de 1º/02 a 31/12/2017.

Correto o esclarecimento da fiscalização no sentido que no registro N670 (apuração da CSLL com base no lucro real) da ECF referente ao período de 1º/02 a 31/12/2017 (fls. 7295 a 7297) há informação acerca da dedução de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º), no montante de R\$ 301.435,01.

Com isso, a Recorrente, irregularmente, “reaproveitou” a CSLL do período anterior (1º/01 a 31/01/2017), deduzindo-a na apuração do período subsequente (1º/02 a 31/12/2017) por meio da rubrica “Créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º)” do registro N670 da ECF. Fato semelhante ocorreu no IRPJ. No registro N630 (apuração do IRPJ com base no lucro real) da ECF referente ao período de 1º/02 a 31/12/2017 (fls. 7292 a 7294), há informação acerca de três espécies de dedução: (i) R\$ 100.000,00 na rubrica “Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)”;

(ii) R\$ 817.223,81 na rubrica “Programa de Alimentação do Trabalhador”; e (iii) R\$ 137.197,88 na rubrica “Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário”.

Ato contínuo, a fiscalização questionou a pertinência das deduções informadas no registro N630 da ECF, bem como a divergência em relação à apuração da estimativa mensal de dezembro/2017.

Em sua resposta (fl. 391), a fiscalizada reconheceu o “equivoco” na ECF do período de 1º/02 a 31/12/2017, tendo a fiscalizada sido intimada (item 2.3 do TIF nº 2 – fl. 379) e reintimada (item 3.4 do TIF nº 3 – fl. 1383) a apresentar documentação comprobatória da dedução atribuída às operações de aquisição de vale-cultura, tendo se limitado a informar que “os documentos pertinentes não foram localizados pela fiscalizada” (fl. 1392).

Entendo que a Recorrente, de fato, pretendeu “reaproveitar” o IRPJ do período anterior (1º/01 a 31/01/2017), deduzindo-o na apuração do período subsequente (1º/02 a 31/12/2017) por meio da rubrica “Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)” do registro N630 da ECF.

Ademais, após o exercício de 2017, ano-calendário 2016, o valor despendido a título de aquisição do vale-cultura deixou de ser dedutível do IRPJ, haja vista o limite temporal estabelecido no *caput* do art. 10 da Lei nº 12.761/2012, abaixo transcrito:

Art. 10. Até o exercício de 2017, ano-calendário de 2016, o valor despendido a título de aquisição do vale-cultura poderá ser deduzido do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica beneficiária tributada com base no lucro real.

Com isso, confirmo o auto de infração no aspecto em que procedeu à glosa de deduções consideradas pela fiscalizada no período de 1º/02 a 31/12/2017:

- Na apuração da CSLL (registro N670 da ECF), no valor de R\$ 301.435,01, sob a rubrica “Créditos sobre Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º)”; e
- Na apuração do IRPJ (registro N630 da ECF), no valor de R\$ 817.223,81, sob a rubrica “Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)”.

No que se refere à apuração da CSLL do segundo desses períodos, concordo com a glosa da dedução da quantia de R\$ 301.435,01, deduzida em ambos os períodos com idêntica justificativa.

A fiscalização argumentou que intimada a comprovar porque deduziu o mesmo valor nos dois períodos de apuração a Recorrente não logrou demonstrar a regularidade da segunda dedução, o que a levou a concluir que houve duplicidade da dedução, conclusão esta na qual me filio.

No que se refere à apuração do IRPJ do segundo desses períodos, a fiscalização glosou a dedução da quantia de R\$817.223,81, seja porque, igualmente já havia sido deduzido quase igual montante no período de apuração anterior, seja porque, intimada a esclarecer e comprovar a dedução, a Recorrente informou que não possuía documentos comprobatórios e que a dedução devia ser considerada como a título de operações de aquisição de vale-cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10), ao passo que dedução sob esse fundamento somente foi permitida até o fim do ano-calendário de 2016.

Portanto, mantenho a autuação no tópico do Termo de Fiscalização intitulado “DEDUÇÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO FINAL DA CSLL E DO IRPJ DO PERÍODO DE 1º/02 A 31/12/2017”.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP)

A Recorrente argumenta que a decisão recorrida entendeu de maneira equivocada que a fiscalizada teria deduzido JCP em montante superior ao limite legal previsto no artigo 9º da Lei 9.249/1995 e que, a principal incongruência da recorrente consistiu em incluir a conta “adiantamento para futuro aumento de capital” na base de cálculo dos JCP, insistindo-se que o rol estabelecido no § 8º do art. 9º da Lei 9.249/1995 seria exaustivo e, portanto, não comportaria a inclusão de tal conta.

Alega a Recorrente que os Juros sobre Capital Próprio são calculados mediante a aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) sobre os valores das contas do patrimônio líquido

e que os valores de adiantamento para futuro aumento de capital sempre foram tratados como “irreversíveis”, ou seja, destinados pelo contribuinte como investimentos efetuados com o único objetivo de elevar o capital social em tempo futuro.

Por tais motivos, a Recorrente teria sido registrado contabilmente na conta “adiantamento para futuro aumento de capital”, dentro do patrimônio líquido e que teria havido respeito a orientação contábil constante do item 69, da Resolução CFC nº 1.159/2009. Alegou a Recorrente que em 31/12/2019, *a empresa escriturou despesa de juros sobre capital próprio no montante de R\$ 1.725.000,00, ou seja, dentro dos limites legais pertinentes. Alegou também a Recorrente:*

“Veja-se que é reconhecido que o saldo inicial de cada conta da ECD do referido ano coincide com o indicado nas demonstrações financeiras apresentadas pela Impugnante.

O Auditor diverge em relação ao saldo final da conta “prejuízos acumulados”, apontando suposta diferença que decorreria de fatores que não influenciaram a base de cálculo dos JCP do AC 2019, quais sejam, valor do próprio JCP e o lucro líquido do período.

Apesar da divergência, sem qualquer fundamentação legal, recalculou os valores de JCP que entendeu serem dedutíveis para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no AC 2019, impondo limitação exaustiva, supostamente fulcrada no § 8 do artigo 9º da Lei 9.249/1995.

Essa limitação, como dito alhures, não alcança os valores de JCP calculados pela Impugnante e, portanto, não há que se falar em excesso de juros sobre capital próprio. Logo, improcede a adição de ofício realizada no valor de R\$ 743.713,62 e o lançamento do imposto correspondente, devendo ser provido o Recurso, neste aspecto”.

Ocorre que de fato, em 31/12/2019, a Recorrente escriturou despesa de juros sobre o capital próprio (JCP) no montante de R\$ 1.725.000,00 na conta de resultado “5.2.1.02.01.006 - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO” (razão à fl. 7269). No item 2.5 do TIF nº 2 (fl. 379) e no item 3.1 do TIF nº 3 (fl. 1383) a fiscalização solicitou memória de cálculo dos JCP, sendo em sua resposta (fls. 1390 e 1391), a Recorrente argumentou que o limite de dedutibilidade dos JCP seria R\$ 3,335 milhões, valor equivalente a 50% do lucro líquido do período.

No entanto, de fato o primeiro limitador dos JCP, calculado a partir do patrimônio líquido da pessoa jurídica, não foi corretamente observado pela Recorrente, porque o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 faculta à pessoa jurídica deduzir, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e **limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)**. Se não veja a redação do **9º da Lei nº 9.249/1995:**

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Portanto, existe uma limitação expressa na lei no sentido de que seja observada a **variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.**

Ademais, o § 8º do mesmo artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014, determina que sejam consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido para fins de cálculo dos JCP: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Se não veja redação de referido parágrafo na época dos fatos:

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - capital social; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - capital social integralizado; (Redação dada pela Lei nº 14.789, de 2023)

II - reservas de capital; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - reservas de capital de que tratam o § 2º do art. 13 e o parágrafo único do art. 14 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (Redação dada pela Lei nº 14.789, de 2023)

III - reservas de lucros; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - reservas de lucros, exceto a reserva de incentivo fiscal de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (Redação dada pela Lei nº 14.789, de 2023)

IV - ações em tesouraria; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

V - prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

V - lucros ou prejuízos acumulados. (Redação dada pela Lei nº 14.789, de 2023)

Ocorre que, de acordo com o demonstrativo apresentado pela Recorrida, a principal incongruência teria sido incluir a conta “adiantamento para futuro aumento de capital” na base de cálculo dos JCP.

Uma vez observado o rol exaustivo estabelecido no § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, a fiscalização obteve na ECD as contas contábeis sintéticas legalmente aptas a integrarem a base de cálculo dos JCP dedutíveis do AC 2019.

Com isso, de fato, a Recorrente deduziu JCP em montante superior ao limite legal previsto no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, acima transcrito.

De acordo com o Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 2º, na determinação da base de cálculo do IRPJ, devem ser adicionadas as despesas deduzidas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. Ele se aplicaria à base de cálculo da CSLL.

Isso posto, entendo que deve ser mantido o auto de infração com relação à adição, de ofício, do excesso de JCP deduzidos no AC 2019, no montante de R\$ 743.713,62, sendo confirmado o tópico do Termo de Fiscalização intitulado: “4. ADIÇÃO NÃO COMPUTADA. EXCESSO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO”

EXCLUSÃO DA RECEITA DECORRENTE DA REDUÇÃO DE MULTA DE MORA E JUROS NA ADESÃO AO PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A fiscalização apontou que na nota explicativa nº 17(b) das demonstrações financeiras do AC 2018 (fl. 271), foi informado pela Recorrente que obteve redução de R\$ 1.204.626,92 em multa e juros na adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) instituído pela Lei nº 13.496/2017.

No entanto, a autoridade fiscalizadora destacou que a legislação tributária determina que as recuperações de custos ou despesas devem ser computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506/1964, art. 44, inciso III) e que na ECD, referida receita foi reconhecida contabilmente na conta de resultado “5.1.3.01.01.999.016 - Benefícios PERT” (razão à fl. 7268) e que porém, quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018 (fls. 7274 e 7275), a fiscalizada excluiu o valor de R\$ 1.204.626,92 no âmbito da rubrica “(-) Outras exclusões – com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3”, com o histórico “[...] BENEFÍCIO PERT”.

Cumprе destacar que, nessa rubrica, a fiscalizada considerou dois fatos distintos: além da receita auferida com a redução de multa e juros, foi excluído das bases tributáveis o valor de R\$ 19.256.107,08, atribuído a ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Dessa forma, chegou ao valor total da exclusão considerada na rubrica “(-) Outras exclusões – com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3”: R\$ 20.460.734,00 = R\$ 1.204.626,92 + R\$ 19.256.107,08.

Nesse cenário, a fiscalizada foi instada a informar o fundamento legal para a exclusão da receita auferida com a redução de multa e juros. Na resposta apresentada em 09/07/2021 (fl. 391), afirmou que a exclusão seria, no seu entender, um benefício concedido pela lei do PERT.

Todavia, no entendimento da autoridade fiscalizadora, na Lei nº 13.496/2017 inexistiria dispositivo acerca da possibilidade da exclusão e sim manifestação da administração tributária no sentido de que a reversão ou recuperação do valor dos juros de mora e das multas compensatórias integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento da adesão ao PERT. Apontou como fundamento a Solução de Consulta Cosit nº 65/2019 (fls. 7375 a 7381) 15, com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

Argumentou a fiscalização que as multas reduzidas pela adesão ao PERT são de natureza compensatória, haja vista a exata proporção de 20% em relação ao principal, concluindo foram deduzidas, ao seu devido tempo, na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, ex vi do art. 41, § 5º, e art. 57, caput, da Lei nº 8.981/1995.

Nesse cenário, o auto de infração procedeu a glosa da exclusão atribuída ao “benefício PERT”, no valor de R\$ 1.204.626,92, considerada, indevidamente segunda a fiscalização,

na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018. **Nesse ponto discordo da fiscalização.**

Conforme relatou a Recorrente, a decisão recorrida manteve a glosa da exclusão atribuída ao “benefício PERT”, no valor de R\$ 1.204.626,92, por entender que tal exclusão fora indevidamente considerada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018 e que inexistia na Lei 13.496/2017 dispositivo acerca da possibilidade da exclusão e que, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 65/2019, com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, a reversão ou recuperação do valor dos juros de mora e das multas compensatórias integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento da adesão ao PERT.

Conforme é conhecimento geral, a Lei do PERT, Programa Especial de Regularização Tributária estabeleceu, por meio da Lei 13.496/2017, condições diferenciadas para adimplemento de débitos fiscais, concedendo, para tanto **anistia** parcial e/ou **remissões** parciais dos débitos fiscais com vencimento até 31 de outubro de 2017, como previsto no § 4º do artigo 1º da aludida lei, conforme abaixo transcrito:

Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

§ 1º Poderão aderir ao Pert pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial e aquelas submetidas ao regime especial de tributação a que se refere a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004.

§ 2º O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo.

§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável.

§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 14 de novembro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, sendo que, para os requerimentos realizados no mês de novembro de 2017, os contribuintes recolherão, em 2017: (Redação dada pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

*I - na hipótese de adesão às modalidades dos incisos I ou III do **caput** do art. 2º ou do inciso II do **caput** do art. 3º : (Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017)*

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 12% (doze por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente às parcelas de agosto, setembro e outubro de 2017; (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 4% (quatro por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

c) até o último dia útil de dezembro de 2017, o valor equivalente a 4% (quatro por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de dezembro de 2017; (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

*II - na hipótese de adesão às modalidades do inciso III do **caput** do art. 2º, quando o devedor fizer jus ao disposto no inciso I do § 1º do art. 2º, ou às modalidades do inciso II do **caput** do art. 3º, quando o devedor fizer jus ao disposto no inciso I do parágrafo único do art. 3º: (Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017)*

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 3% (três por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente às parcelas de agosto, setembro e outubro de 2017; (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

c) até o último dia útil de dezembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de dezembro de 2017; (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

*III - na hipótese de adesão às modalidades do inciso II do **caput** do art. 2º ou do inciso I do **caput** do art. 3º: (Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017)*

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente às parcelas de agosto, setembro e outubro de 2017; (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 0,4% (quatro décimos por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

*c) a partir de 1º de dezembro de 2017, o percentual da dívida calculado de acordo os percentuais previstos nas alíneas “a” do inciso II do **caput** do art. 2º ou “d” do inciso I do **caput** do art. 3º; e (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)*

*IV - na hipótese de adesão à modalidade do inciso IV do **caput** do art. 2º: (Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017)*

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de outubro de 2017; (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

c) a partir de 1º de dezembro de 2017 e até completar, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções. (Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017)

§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável.

§ 4º A adesão ao Pert implica:

I - a confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, e por ele indicados para compor o Pert, nos termos dos arts. 389 e 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

II - a aceitação plena e irrevogável pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, das condições estabelecidas nesta Lei;

III - o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no Pert e dos débitos vencidos após 30 de abril de 2017, inscritos ou não em dívida ativa da União;

IV - a vedação da inclusão dos débitos que compõem o Pert em qualquer outra forma de parcelamento posterior, ressalvado o parcelamento de que trata o art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; e

V - o cumprimento regular das obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

Em face de referida norma entendo que a anistia e remissão ofertadas na Lei não gerou o ingresso de receitas ou elementos novos e positivos para as empresas, não havendo que se falar em aumento da receita bruta, tampouco em lucro obtido pelas empresas e que trata-se de mera remissão e/ou anistia parcial e, sobre esses valores, não deve ocorrer qualquer incidência tributária.

Entendo que as receitas brutas são os valores que ingressam no patrimônio empresarial como elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, contrariamente ao que ocorre com o PERT. Logo, por ser um estorno fiscal, os valores representados pela anistia parcial concedida pelo PERT não devem incorporar a base de cálculo do IRPJ, CSLL.

Destarte, entendo que deve ser cancelado o auto de infração com relação à glosa da exclusão atribuída ao “benefício PERT”, no valor de R\$ 1.204.626,92, considerada, indevidamente segunda a fiscalização, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - BENS VERTIDOS EM CISÃO PARCIAL. DEPRECIAÇÃO FISCAL EXCEDENTE À DEPRECIAÇÃO CONTÁBIL E SALDO DO AJUSTE AO CUSTO ATRIBUÍDO (DEEMED COST).

A fiscalização relatou que de acordo com as notas explicativas 17 e 26(b) das demonstrações financeiras do AC 2017 (fls. 365 e 370) e as notas explicativas 19 e 28(b) das demonstrações financeiras do AC 2018 (fls. 272 e 277), a Recorrente vinha optando por utilizar taxas de depreciação societária diferentes das utilizadas para apuração do resultado fiscal. Para tanto, realizava ajustes na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ainda nesse sentido, na nota explicativa 12 das demonstrações financeiras do AC 2017 (fl. 362) e a nota explicativa 13 das demonstrações financeiras do AC 2018 (fl. 268), consta a taxa de depreciação anual de 10% para os veículos de passageiros, ao passo que, de acordo com a autoridade fiscalizadora, se admite a taxa de depreciação fiscal de 25% ao ano para bens dessa natureza.

A fiscalização apontou que ao contribuinte que adota taxas de depreciação diferenciadas incumbe efetuar o controle na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs. Assim, a fiscalização fundamentou que **a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL atinge o**

custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deveria ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a respectiva baixa na parte “B” do e-Lalur e do eLacs . O mesmo deveria ocorrer (ou seja, a adição da diferença de depreciação controlada na parte “B”) na hipótese de alienação ou baixa a qualquer título do bem.

Fundamentou também a fiscalização que embora a legislação tributária estabeleça que o ajuste deva corresponder apenas à diferença entre as depreciações contábil e fiscal, a fiscalizada adotava critério distinto, qual seja: excluir a totalidade da depreciação contábil e adicionar a totalidade da depreciação fiscal. No entanto, reconheceu a autoridade fiscalizadora que matematicamente o resultado é o mesmo e tal fato, isoladamente, não influencia as bases tributáveis.

Por outro lado, observou a fiscalização a existência de vícios no controle das diferenças de depreciação na parte “B” efetuado pela fiscalizada, citando que, no período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, as contas de controle da depreciação da parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs passaram de saldo credor para saldo devedor, destacando a autoridade fiscalizadora que e que saldos devedores em conta da parte “B” indicam a existência de valores que podem ser excluídos do lucro real ou da base de cálculo da CSLL em períodos subsequentes.

Portanto, discordou a fiscalização sobre a existência do saldo devedor em contas da parte “B” destinadas ao controle das diferenças temporais de depreciação fiscal e contábil, tal como consta na escrituração a partir de 31/12/2017, haja vista que tais valores são necessariamente adicionados nos períodos subsequentes, nunca excluídos. Ou, ainda, que o saldo dessas mesmas contas passe de credor para o devedor.

Concluiu a fiscalização que *“essas constatações, per se, são cabais para demonstrar a imprestabilidade do controle feito pela fiscalizada”*.

Apontou também a autoridade fiscalizadora que a VIAÇÃO GARCIA sofreu três cisões parciais cujas repercussões contábeis foram escrituradas nos períodos de apuração objeto da fiscalização, a saber:

- (i) em dezembro/2017, pela 101ª alteração contratual (fls. 144 a 149);
- (ii) em dezembro/2018, pela 108ª alteração contratual (fls. 210 a 216); e
- (iii) em dezembro/2019, pela 109ª alteração contratual (fls. 217 a 223).

Relatou a fiscalização que nessas três cisões, a VIAÇÃO GARCIA (cindida) verteu bens e direitos para BR SUL GESTORA DE BENS, VIAGENS E TURISMO LTDA, (cindenda), dentre os quais veículos de transporte de passageiros e que tais ativos haviam sido depreciados a taxas distintas pela fiscalizada.

De fato, por ocasião de cada cisão, a Recorrente deveria ter adicionado a diferença de depreciação dos veículos vertidos (depreciação fiscal que excedeu a depreciação contábil) na

determinação das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, conforme art. 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, abaixo transcrito:

Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º - Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º - Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base.

§ 2º Nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º - O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (§ 1º), diminuído da provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 4º - O contribuinte poderá diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens desapropriados, desde que:

a) o transfira para reserva especial de lucros;

b) aplique, no prazo máximo de 2 anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao ganho de capital;

c) discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata a letra b, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período.

§ 5º - A reserva de que trata o parágrafo anterior será computada na determinação do lucro real nos termos do § 1º do artigo 35, ou utilizados para distribuição de dividendos.

*§ 6º **A parcela de depreciação anteriormente excluída do lucro líquido na apuração do lucro real deverá ser adicionada na apuração do imposto no período de apuração em que ocorrer a alienação ou baixa do ativo.** (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Portanto, a parcela de depreciação anteriormente excluída do lucro líquido na apuração do lucro real deve ser adicionada na apuração do imposto no período de apuração em que ocorrer a alienação ou baixa do ativo.

Registrou também a fiscalização que alguns dos veículos de transporte de passageiros vertidos nas cisões também haviam sido objeto de ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*) com base em laudo de avaliação preparado internamente pela Recorrente no exercício de 2011.

Ocorre que o saldo da diferença positiva do referido ajuste deveria ser adicionado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL na hipótese de baixa do bem, inclusive transferência por cisão, nos termos do art. 66 da Lei nº 12.973/2014, abaixo transcrito:

Art. 66. Para fins do disposto no art. 64, a diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença negativa do valor de passivo e deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.

Apontou a fiscalização que os auditores independentes da Recorrente fizeram ressalvas às demonstrações financeiras no tocante à falta de adição na apuração do IRPJ e CSLL da parcela de depreciação anteriormente utilizada dos bens transferidos nas cisões (fls. 374 e 244).

Também relatou a fiscalização que por meio do item 2.13 do TIF nº 2 (fls. 381 e 382), a Recorrente foi intimada a esclarecer as ressalvas dos auditores independentes e, caso as considerasse improcedentes, detalhar o tratamento tributário aplicado às diferenças de depreciação contábil e fiscal dos bens transferidos nas cisões.

De acordo com a fiscalização, a resposta apresentada em 09/07/2021 (fl. 392) limitou-se a afirmar que a empresa faria uso de depreciação incentivada/acelerada. Destacou a autoridade fiscalizadora que o instituto da depreciação acelerada incentivada não se confunde com a utilização de taxas de depreciação fiscal e societárias diferenciadas e que, quando intimada a indicar precisamente qual seria a hipótese de depreciação acelerada incentivada aplicável (item 3.9 do TIF nº 3 – fl. 1385), novamente a fiscalizada se limitou a mencionar o comando genérico do art. 313 do RIR/1999 (fl. 1393).

Destacou a autoridade fiscalizadora que ainda que fosse o caso de depreciação acelerada incentivada a fiscalizada estaria da mesma forma obrigada a adicionar na apuração do

lucro real o saldo existente na parte “B” do e-Lalur por ocasião da baixa dos bens transferidos nas cisões.

Assim, o item 3.11 do TIF nº 3 (fl. 1385) reiterou o pedido de esclarecimentos acerca do tratamento tributário aplicado às diferenças de depreciação contábil e fiscal dos bens transferidos nas cisões, inclusive os eventuais ajustes considerados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Na resposta apresentada em 09/08/2021 (fl. 1393) a Recorrente reconheceu não ter procedido às adições determinadas pela legislação tributária.

Prosseguindo na análise, e tendo em vista, na posição da fiscalização, a imprestabilidade do controle das diferenças temporais de depreciação fiscal e contábil na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs, a Recorrente foi intimada (item 2.14 do TIF nº 2 – fl. 382) e reintimada (item 3.12 do TIF nº 3 – fl. 1386) a relacionar os bens vertidos nas cisões parciais, bem como discriminar:

- (i) o custo de aquisição;
- (ii) as depreciações acumuladas (fiscal e contábil) até a data da cisão;
- (iii) o valor do ajuste ao custo atribuído, caso houvesse;
- (iv) a realização acumulada, por depreciação, do ajuste ao custo atribuído até a data da cisão.

Em resposta, a Recorrente apresentou o arquivo anexado à fl. 2393, o qual foi analisado pela fiscalização, a qual fez preciso detalhamento dos bens transferidos em cada cisão e suas repercussões tributárias.

Com relação **aos bens vertidos na 109ª alteração contratual** (fls. 217 a 223), a fiscalização apontou que havia veículos de transporte de passageiros cujo valor contábil líquido totalizava R\$ 7.943.513,84 e que os veículos vertidos na cisão foram detalhados pela fiscalizada na planilha “109” do arquivo “Item 3 12 RF Intimacao 3.xls” (termo de anexação à fl. 2393).

Entendeu a autoridade fiscalizadora que as informações prestadas pela fiscalizada seriam coerentes no tocante ao valor contábil líquido, de R\$ 7.943.513,84 (= R\$ 16.185.956,93 – R\$ 8.242.443,09), concluindo que a depreciação fiscal dos veículos transferidos na 109ª alteração contratual havia excedido a depreciação contábil em R\$ 5.143.017,15 (= R\$ 13.385.460,24 – R\$ 8.242.443,09). Mas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a fiscalizada teria deixado de efetuar a adição da depreciação anteriormente utilizada, conforme exigido no acima transcrito artigo 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, incluído pela Lei nº 12.973/2014, c/c art. 50 da mesma Lei nº 12.973/2014).

Registrou ainda a autoridade fiscalizadora que, mesmo não computando o ajuste – e, portanto, não sensibilizando de fato as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL –, em 31/12/2019 a fiscalizada efetuou a baixa contábil dos passivos fiscais diferidos. As contas do passivo não circulante “2.2.1.07.01.003 - Imposto de Renda Diferido Fiscal” e “2.2.1.07.01.004 - Contribuição Social Diferida Fiscal” (razão às fls. 7257 e 7260) foram debitadas em R\$ 1.285.754,29 e R\$

462.871,54, respectivamente, valores esses que representam a aplicação das alíquotas do IRPJ e CSLL sobre a diferença de depreciação dos veículos vertidos.

Com isso o auto de infração realizou a adição, de ofício, da diferença de depreciação (depreciação fiscal que excedeu a contábil) dos veículos transferidos na cisão escriturada no AC 2019, no montante de R\$ 5.143.017,15. Adição esta que concordamos.

Com relação aos **bens vertidos na 108ª alteração contratual** (fls. 210 a 216), a fiscalização apontou que havia veículos de transporte de passageiros cujo valor contábil líquido totalizava R\$ 19.709.733,27 e que, os veículos vertidos na cisão foram detalhados pela fiscalizada na planilha “108” do arquivo “Item 3 12 RF Intimacao 3.xls” (termo de anexação à fl. 2393), afirmando a autoridade fiscalizadora que as informações prestadas pela fiscalizada são coerentes no tocante ao valor contábil líquido, de R\$ 19.709.733,27 (= R\$ 42.973.059,84 – R\$ 23.263.326,57), concluindo que a depreciação fiscal dos veículos transferidos na 108ª alteração contratual havia excedido a depreciação contábil em R\$ 19.687.284,22 (= R\$ 42.950.610,79 – R\$ 23.263.326,57). Mas, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a fiscalizada deixou de efetuar a adição da depreciação anteriormente utilizada, conforme exigido pela legislação fiscal (art. 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, incluído pela Lei nº 12.973/2014, c/c art. 50 da mesma Lei nº 12.973/2014).

Registrou a autoridade fiscalizadora que, mesmo não computando o ajuste – e, portanto, não sensibilizando de fato as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL –, em 31/12/2018 a Recorrente efetuou a baixa contábil dos passivos fiscais diferidos. As contas do passivo não circulante “2.2.1.07.01.003 - Imposto de Renda Diferido Fiscal” e “2.2.1.07.01.004 - Contribuição Social Diferida Fiscal” (razão às fls. 7256 e 7259) foram debitadas em R\$ 6.226.978,39 e R\$ 2.241.712,22, respectivamente, valores esses que representam a aplicação das alíquotas do IRPJ e CSLL sobre o valor de R\$ 24.907.913,5632-33, do que se inferiu ter sido incluído nessa base de cálculo, além da diferença de depreciação, o adiantamento para investimento na cindenda BR SUL GESTORA DE BENS, VIAGENS E TURISMO LTDA .

Com isso o auto de infração realizou a adição, de ofício, da diferença de depreciação (depreciação fiscal que excedeu a contábil) dos veículos transferidos na cisão escriturada no AC 2018, no montante de R\$ 19.687.284,22. Adição esta que concordamos.

Com relação aos **bens vertidos na 101ª alteração contratual** (fls. 144 a 149), a fiscalização apontou que havia veículos de transporte de passageiros cujo valor contábil líquido totalizava R\$ 13.402.192,00 e os veículos vertidos na cisão foram detalhados pela fiscalizada (termo de anexação à fl. 2393), verificando a autoridade fiscalizadora que pequena divergência no valor contábil líquido dos veículos vertidos em relação ao que consta na 101ª alteração contratual (R\$ 13.296.221,46 versus R\$ 13.402.192,00).

Analisadas as demonstrações financeiras e a ECD do AC 2017, identificou a fiscalização que a principal origem da diferença diz respeito ao saldo do ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*) dos bens transferidos.

Dos dados apresentados pela fiscalizada na planilha chegou-se a R\$ 1.096.564,65 (= R\$ 3.757.442,69 – R\$ 2.660.878,04), ao passo que das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e da ECD do AC 2017 se obtém R\$ 1.204.421,5237. Quando corrigido esse dado, o valor contábil líquido passa a ser R\$ 13.404.078,33 (= R\$ 13.296.221,46 – R\$ 1.096.564,65 + R\$ 1.204.421,52) e a diferença em relação ao que consta na 101ª alteração contratual fica em apenas R\$ 1.886,33 (= R\$ 13.404.078,33 – R\$ 13.402.192,00).

Com isso, a autoridade fiscalizadora concluiu que a depreciação fiscal dos veículos transferidos na 101ª alteração contratual havia excedido a depreciação contábil em R\$ 12.172.150,72 (= R\$ 36.934.498,23 – R\$ 24.762.347,51). Mas, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a fiscalizada deixou de efetuar a adição da depreciação anteriormente utilizada, conforme exigido pela legislação fiscal (art. 31, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, incluído pela Lei nº 12.973/2014, c/c art. 50 da mesma Lei nº 12.973/2014).

Da mesma forma, a fiscalizada teria deixado de adicionar o saldo da diferença positiva do ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*) dos veículos baixados na cisão da 101ª alteração contratual, de R\$ 1.204.421,5237 (Lei nº 12.973/2014, art. 66, caput).

Registrou a fiscalização que, mesmo não computando o ajuste – e, portanto, não sensibilizando de fato as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL –, em 31/12/2017 a Recorrente efetuou a baixa contábil de passivos fiscais diferidos em decorrência da cisão.

As contas do passivo não circulante “2.2.1.07.01.001 - Imposto de Renda Diferido AAP”, “2.2.1.07.01.003 - Imposto de Renda Diferido Fiscal”, “2.2.1.07.01.002 - Contribuição Social Diferida AAP” e “2.2.1.07.01.004 - Contribuição Social Diferida Fiscal” (razão às fls. 7382, 7255, 7383 e 7258) foram debitadas nos totais de R\$ 1.939.665,89 (IRPJ) e R\$ 698.279,72 (CSLL), valores esses que representam a aplicação das alíquotas sobre uma base de cálculo de R\$ 7.758.663,56.

Isso posto, para o período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, em relação aos veículos transferidos na cisão da 101ª alteração contratual, procedeu-se à adição, de ofício: (i) da diferença de depreciação (depreciação fiscal que excedeu a contábil), no montante de R\$ 12.172.150,72; e (ii) do saldo da diferença positiva do ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*), de R\$ 1.204.421,52. Adição esta que concordamos.

A fiscalização fundamentou muito o presente tópico e as alegações da Recorrente não afastam as corretas conclusões da autoridade fiscalizadora.

Destarte, entendo que deve ser mantido o auto de infração no aspecto intitulado Termo de Apuração como: “6. Adições não computadas. Bens vertidos em cisão parcial. Depreciação fiscal excedente à depreciação contábil e saldo do ajuste ao custo atribuído (*deemed cost*)”.

EXCLUSÃO INDEVIDA. VENDA DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE (IMOBILIZADO). GLOSA FISCAL DA EXCLUSÃO DE LUCRO NA VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Relata o Recurso Voluntário que a decisão da DRJ decidiu pela manutenção da glosa da exclusão atribuída à “VENDA IMOBILIZADO PARCELADO (DIFERIMENTO)”, no valor de R\$ 6.060.579,18, indevidamente considerada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019.

Defendeu a Recorrente que tal entendimento não deve prosperar. Argumentou que no presente caso, muito embora as vendas de fato tenham ocorrido nos anos de 2015, 2016 e 2017 a contribuinte não procedeu à exclusão dos saldos a receber nos anos indicados, bem como não o fez em 2018 e que esse procedimento não trouxe prejuízo ao fisco.

Alegou a Recorrente que em 2019, a fim de ajustar os saldos contábeis aos ditames da legislação pertinente, a contribuinte efetuou a exclusão dos saldos a receber sobre a receita de venda de bens do ativo, sendo R\$ 3.793.229,25 referente ao exercício 2019 e R\$ 2.267.349,93 referente ao exercício de 2020, totalizando R\$ 6.060.579,18 e que o artigo 503 do RIR 2018 não veda a exclusão de saldos a receber nos exercícios futuro.

Defendeu o Recurso Voluntário que o diferimento desse tipo de receita é uma faculdade/opção do contribuinte. Nesse contexto, a contribuinte teria exercido seu direito proporcional, excluindo da tributação o saldo a receber apurado no dia 1º/01/2019 e que não existiria vedação legal que impeça o exercício parcial do benefício estabelecido pela legislação apontada e, se não há vedação legal, a recorrente poderia assim proceder.

Todavia, de acordo com o art. 31, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014, nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte pode, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração, esclarecendo que o mesmo se aplica à base de cálculo da CSLL (Lei nº 12.973/2014, art. 50). Se não veja a legislação:

Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 2º - Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base.

Uma vez sendo essa a opção do contribuinte, o lucro diferido deve ser controlado na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs, nos termos do art. 503 do RIR/2018

“Das vendas a longo prazo

Art. 503. Nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para fins de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no Lalur”

Ocorre que na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019 (fls. 7276 e 277), a Recorrente excluiu o valor de R\$ 6.060.579,18 na rubrica “(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento”, com o histórico “VENDA IMOBILIZADO PARCELADO (DIFERIMENTO)”.

A Recorrente foi intimada (fls. 1386 e 1387) e reintimada (fl. 2396) acerca da memória de cálculo da referida exclusão, para o que apresentou, em 31/08/2021, o arquivo “Item 3 15 RF Intimacao 3.xls” (fl. 6472).

A Recorrente apresentou uma relação de 45 bens vendidos (veículos de passageiros), cada qual com os seguintes dados:

- (i) identificação do bem (código numérico adotado pela empresa);
- (ii) adquirente;
- (iii) valor da venda;
- (iv) data da venda; e
- (v) valor da exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ressaltou a autoridade fiscalizadora que na memória de cálculo apresentada pela fiscalizada foram atribuídos dois valores de exclusão para cada bem, ambos considerados na determinação das bases de cálculo do AC 2019.

Ou seja, somando as colunas “2019” e “2020” da planilha chega-se à exclusão total de R\$ 6.060.579,18, dado esse que, em tese, ratificaria o ajuste considerado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019.

Todavia, a exclusão procedida pela Recorrente não atendeu os requisitos da legislação tributária no entendimento da fiscalização pelos seguintes motivos nas palavras do auditor fiscal:

Primeiro, porque as vendas consideradas no cálculo da exclusão ocorreram nos anos de 2015, 2016 e 2017, dado esse confirmado pela fiscalização por meio das Notas Fiscais eletrônicas (NFe) obtidas no ambiente SPED .

Ora, conforme mencionado alhures, a possibilidade de diferimento da tributação nas vendas a prazo implica, necessariamente: (1º) excluir uma proporção do lucro no período de

apuração em que ocorreu a venda; e (2º) adicionar a mesma proporção do lucro nos períodos subsequentes, à medida do recebimento do preço.

Como nenhuma das vendas de bens do imobilizado indicadas pela fiscalizada ocorreu no AC 2019, é improcedente a exclusão em tal período.

Caso a fiscalizada tivesse optado pelo diferimento a tributação, no AC 2019 deveriam ser computadas apenas adições.

Para além do aspecto temporal, a segunda inconsistência diz respeito ao valor excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019.

A título de exemplo, veja-se se o caso do veículo identificado pelo código 1016894, vendido em 06/12/2017 pelo preço total de R\$ 460.000,00, e para o qual foi atribuída exclusão de R\$ 299.200,00 (= R\$ 136.000,00 + R\$ 163.200,00), conforme destacado na Figura 27 a seguir.

(...)

Os dados da venda do veículo identificado pelo código 1016894 informados na memória de cálculo (valor total, data e adquirente) conferem com a NFe nº 7.604 (fl. 7253).

O relatório gerencial apresentado pela fiscalizada (fl. 2444, em destaque na Figura 28) indica que, à época da venda, o valor contábil líquido desse veículo era R\$ 196.042,8142, o qual coincide com o valor baixado na escrituração em 31/12/2017 na conta de resultado “5.1.3.02.05.002 - VALOR LÍQUIDO DE BENS BAIXADOS” (vide lançamento no livro razão à fl. 7267).

(...)

Das informações até aqui apresentadas pode-se concluir que, nessa operação, a fiscalizada auferiu lucro contábil de R\$ 263.957,19 (= R\$ 460.000,00 – R\$ 196.042,81).

Portanto, a exclusão atribuída ao diferimento do lucro no AC 2019 (R\$ 299.200,00) é maior que todo o lucro obtido na venda do veículo (R\$ 263.957,19), fato que, por si só, evidencia o desacerto do demonstrativo apresentado pela fiscalizada no aspecto quantitativo.

Há mais. A fiscalizada também foi intimada (item 2.17 do TIF nº 2 – fl. 383) e reintimada (item 3.14 do TIF nº 3 – fl. 1383) a apresentar o rol dos bens do ativo imobilizado vendidos e as respectivas parcelas do preço a receber em cada ano, para o que apresentou, em 09/08/2021, o arquivo “Item 3 14 RF Intimacao 3.xls” (termo de anexação à fl. 2395)

(...)

Registrou também a fiscalização que nos períodos de apuração relativos a 2015, 2016 e 2017, anos em que ocorreram as vendas consideradas no cálculo da exclusão, a fiscalizada não efetuou qualquer ajuste em decorrência do recebimento do preço nos períodos subsequentes e que ainda que o diferimento da tributação seja uma faculdade permitida ao contribuinte, é inequívoco que a adoção de exclusões extemporâneas (tal como ocorreu no AC 2019) não é admitida pela legislação tributária.

Isso posto, procedeu-se à glosa da exclusão atribuída à “VENDA IMOBILIZADO PARCELADO (DIFERIMENTO)”, no valor de R\$ 6.060.579,18, indevidamente considerada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2019. Glosa a qual concordamos. A fiscalização fundamentou muito o presente tópico e as alegações da Recorrente não afastam as corretas conclusões da autoridade fiscalizadora.

Destarte, entendo que deve ser mantido o auto de infração no aspecto titulado no Termo de Fiscalização como: “7. EXCLUSÃO INDEVIDA. VENDA DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE (IMOBILIZADO)”

ÁGIO NÃO AMORTIZÁVEL

Relatou a fiscalização que em 19/02/2014 foi celebrado o “Contrato de compra e venda, cessão de transferência de participações societárias, assunção de dívidas, obrigações e outras avenças” (fls. 6558 a 6581), o qual teve por objeto a negociação da integralidade das cotas do capital da VIAÇÃO GARCIA e de outras empresas. Figurou como “adquirente” COMMERCE - HOLDING LTDA (“COMMERCE”).

Em 30/01/2016 fez-se a incorporação reversa da COMMERCE (controladora) pela VIAÇÃO GARCIA (controlada). Dentre os ativos incorporados, havia o **ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da investida, ora fiscalizada, no montante de R\$ 96.280.535,66**. Desde então, a VIAÇÃO GARCIA passou a amortizar, para fins fiscais, o ágio originário de sua própria aquisição à razão de um sessenta avos por mês.

Argumenta a Recorrente que a possibilidade de deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com a amortização do ágio baseado em rentabilidade futura foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei 9.532/97, artigo 7º, inciso III.

Alega a Recorrente que no presente caso houve:

- (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio;
- (ii) a realização das operações originais entre partes independentes; e
- (iii) a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a efetiva existência do ágio pago em razão da expectativa de rentabilidade futura, nos termos da legislação à época vigente.

Defendeu a Recorrente que a empresa Commerce não é atuou como “empresa veículo” e que se tratava de uma pessoa jurídica de direito privado, legalmente constituída, com seus atos constitutivos arquivados na Junta Comercial do Estado do Paraná –cujo objeto social desde o início foi a exploração do ramo de holding de instituições não financeiras, participação em outras sociedades como quotista ou acionista, administração de bens próprios e investimentos de recursos próprios em bens.

Alegou a Recorrente que a empresa Commerce sempre esteve entre as empresas do denominado grupo “Grupo Boiko” controlada pelas holdings familiares denominadas, José Boiko Administração e Participações Ltda e Estefano Boiko Administração e Participações Ltda e

que o entendimento da DRJ demonstra que a autoridade fiscal busca vislumbrar efeitos jurídicos com base em argumento de fundo econômico, *qual seja: a COMMERCE não teria arcado (“não arcou”) com o preço de compra porque ela recebeu os recursos em dinheiro de seus sócios. **Ocorre que os aportes indicados no PAF não foram transferidos para a COMMERCE de forma gratuita ou aleatória, mas, a título de aumento e integralização de capital social.***

Afirma a Recorrente que o que é apontado como uma “empresa veículo”, na prática foi a estrutura que viabilizou a realização do negócio. Afirma que não teria ocorrido simulação.

Por sua vez, entendeu a autoridade fiscalizadora que a amortização fiscal do ágio não atendeu aos requisitos legais.

Relatou a fiscalização que no processo nº 10340.720301/2020-16 constituiu-se, de ofício, crédito tributário referente ao AC 2016. Referido processo ainda não foi julgado no CARF. Mas, de acordo com a fiscalização, analisada a impugnação apresentada pela VIAÇÃO GARCIA, foi proferido o Acórdão nº 101-008.937 da 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (DRJ01) – fls. 7324 a 7374 e que foi mantida e a exigência fiscal (glosa do ágio). Pendente de análise o recurso voluntário interposto pela fiscalizada em 23/06/2021.

Pois bem. Cuida-se no presente processo das providências relativas aos ACs 2017 a 2019. Nesse período, o ágio amortizado totalizou R\$ 57,8 milhões. A dedução foi efetivada mediante exclusões consideradas pela fiscalizada no e-Lalur e no e-Lacs (fls. 7270 a 7277).

Entendeu a fiscalização que caso o ágio fosse amortizável, no período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, a exclusão poderia ter o valor máximo de R\$ 17.651.431,54, equivalente a onze sessenta avos do total.

A autoridade fiscalizadora fundamentou que a glosa das exclusões relacionadas à amortização do ágio nos **Anos-Calendários 2017 a 2019** impõe-se pelos seguintes motivos:

- i) Simulação da adquirente do investimento, mediante utilização de “empresa veículo”; e
- ii) Ausência de propósito negocial para a incorporação que resultou na absorção, pela própria investida, da participação societária adquirida com ágio.

Entendeu a fiscalização que de acordo como o art. 391 do RIR/1999, não se admitia, como regra, **a dedução fiscal do ágio verificado na aquisição de participação societária.**

Registrou a fiscalização que, “com o advento das alterações legislativas que visaram harmonizar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais (Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009), **também não mais se admite a amortização contábil do ágio,** que passou a ficar submetido a testes periódicos de recuperabilidade (impairment)” e que “as alterações na legislação societária não repercutiram no tratamento tributário do ágio”.

Continuou a autoridade fiscalizadora:

Após a ocorrência de algum evento relacionado no caput do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 (base legal do art. 386 do RIR/1999) – ou seja, a absorção do patrimônio de empresa, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, que detenha participação societária adquirida com ágio –, admitia-se a dedução das despesas de amortização, a depender do fundamento econômico do ágio. Sendo o caso, o efeito fiscal implementa-se por meio de exclusão na parte “A” do Lalur e do Lacs.

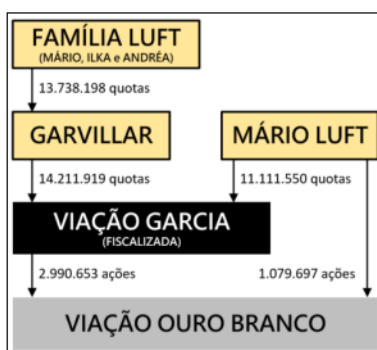
*Assim, **apenas o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da investida podia ser amortizado à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração (art. 386, III, c/c o art. 385, § 2º, II, do RIR/1999)**. Tal faculdade aplicava-se, inclusive, na hipótese de a empresa incorporada ser aquela que detinha a propriedade da participação societária, também conhecida como incorporação downstream ou incorporação reversa (RIR/1999, art. 386, § 6º, II).*

Com relação às operações societárias, relatou a fiscalização que a configuração inicial do quadro societário da VIAÇÃO GARCIA estava na 93ª alteração contratual (fls. 6651 a 6704).

O capital social da fiscalizada era dividido em 25.323.479 quotas, assim distribuídas: 14.211.919 quotas pertencentes à GARVILLAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA, CNPJ 81.063.844/0001-83; e 11.111.550 quotas pertencentes a MÁRIO ARI LUFT.

A empresa GARVILLAR, por sua vez, pertencia integralmente à família LUFT.

Na Figura abaixo também é mostrada a VIAÇÃO OURO BRANCO S.A, então pertencente à fiscalizada e a MÁRIO LUFT.



Sobre a Constituição e formação do capital social da COMMERCE – HOLDING LTDA. Relatou a fiscalização:

A COMMERCE - HOLDING LTDA, CNPJ 09.214.897/0001-20, foi constituída em 06/11/2007 (fls. 7003 a 7007).

Inicialmente, seu capital social era de R\$ 20 mil, dividido em 20.000 quotas, assim distribuídas: 9.800 quotas pertencentes a ESTEFANO BOIKO; 9.800 quotas pertencentes a ESTEFANO BOIKO JÚNIOR; e 400 quotas de JUDISSÉIA BOIKO DE ANDRADE. Em 04/02/2014, por meio da 1ª alteração contratual (fls. 7008 a 7020), retiraram-se os sócios originários da COMMERCE e ingressaram na sociedade as empresas JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E

PARTICIPAÇÕES, CNPJ 81.108.755/0001-06; e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, CNPJ 00.104.478/0001-61.

Também foi aumentado o capital social da COMMERCE, de R\$ 20 mil para R\$ 2 milhões, que passou a ser dividido em 2.000.000 de quotas, assim distribuídas: 1.109.800 quotas pertencentes a JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES; e 890.200 quotas pertencentes a ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

Além de terem aportado capital na COMMERCE, seus novos sócios lhe repassaram valores a título de empréstimo, recursos esses necessários para quitar parte das obrigações decorrentes da aquisição que a empresa faria nos dias seguintes.

Parte desses empréstimos foram posteriormente convertidos em novo aumento de capital da COMMERCE, realizado em 30/05/2014 - vide 3ª alteração contratual (fls. 7028 a 7035) e tópico 8.2.4 deste TVF.

Com relação a aquisição da VIAÇÃO GARCIA, da GARVILLAR e da VIAÇÃO OURO BRANCO pela COMMERCE, relatou a fiscalização:

Quinze dias após o ingresso dos novos sócios e do aumento de capital, portanto em 19/02/2014, foi celebrado o “Contrato de compra e venda, cessão de transferência de participações societárias, assunção de dívidas, obrigações e outras avenças” (fls. 6558 a 6581), por meio do qual a COMMERCE adquiriu a integralidade das quotas e ações representativas do capital social da GARVILLAR, da VIAÇÃO GARCIA, e da VIAÇÃO OURO BRANCO.

O preço ajustado para o negócio foi de R\$ 165.048.107,12, a ser pago mediante a quitação e assunção de diversas dívidas contraídas por MÁRIO LUFT, sua esposa ILKA TEREZINHA MIGOTT LUFT e pela empresa LUFTLAND TRANSPORTES LTDA.

Por ocasião da aquisição, a COMMERCE escriturou ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da VIAÇÃO GARCIA no montante de R\$ 96.280.535,66.

No âmbito da fiscalização precedente, a VIAÇÃO GARCIA apresentou o laudo de avaliação econômico-financeiro (fls. 6582 a 6641), elaborado por FACTUM BRASIL, como documentação comprobatória do fundamento econômico do ágio.

Após a aquisição, foi formalizada a 94ª alteração contratual da VIAÇÃO GARCIA (fls. 6705 a 6750). O quadro societário da fiscalizada passou a ser o retratado na Figura abaixo:



A fiscalização relatou que ocorreu novo aumento de capital nos seguintes termos

“Por meio da 3ª alteração contratual (fls. 7028 a 7035), de 30/05/2014, a COMMERCE teve seu capital social aumentado, de R\$ 2 milhões para R\$ 48,4 milhões, dividido em 48.400.000 de quotas, assim distribuídas: 26.857.160 quotas pertencentes a JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES; e 21.542.840 quotas pertencentes a ESTEFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

Conforme descrito na cláusula primeira da alteração contratual, o aumento foi integralizado mediante capitalização de parte dos créditos (empréstimos) que os sócios detinham perante a COMMERCE.

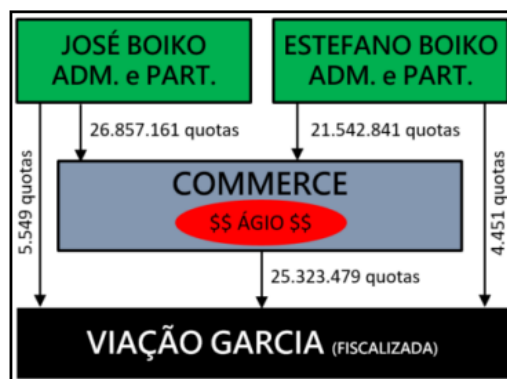
Tais recursos, vale lembrar, haviam sido empregados na aquisição da VIAÇÃO GARCIA, da GARVILLAR e da VIAÇÃO OURO BRANCO”.

Com relação a Incorporação da GARVILLAR pela COMMERCE, relatou a fiscalização:

A 4ª alteração contratual da COMMERCE, de 30/10/2014, registra a incorporação da sua controlada GARVILLAR (fls. 7036 a 7055).

Em 13/07/2015, é formalizada a 95ª alteração contratual da VIAÇÃO GARCIA (fls. 6751 a 6797).

Além de refletir a incorporação da GARVILLAR, o capital social da fiscalizada foi aumentado em R\$ 10 mil, com 10.000 novas quotas integralizadas pelos sócios ingressantes JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTEFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES. O quadro societário da VIAÇÃO GARCIA passa, então, a ser o retratado na Figura 35.



Com relação à Incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GARCIA, relatou a fiscalização:

A 97ª alteração contratual da fiscalizada (fls. 6855 a 6903), de 30/01/2016, versa sobre a incorporação da sua então controladora, a COMMERCE.

Dentre os ativos incorporados estava o ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da VIAÇÃO GARCIA, no valor de R\$ 96.280.535,66.

Após a incorporação reversa da COMMERCE, a estrutura societária da fiscalizada passou a ser a mostrada na Figura 37.



Relatou a fiscalização que a partir do ano-calendário 2016, a VIAÇÃO GARCIA passou a amortizar, para fins fiscais, o ágio originário de sua própria aquisição.

A amortização do ágio se deu à razão de um sessenta avos para cada mês do período de apuração.

Dessa forma, nos anos-calendário objeto de verificação neste processo (ACs 2017, 2018 e 2019), a fiscalizada reduziu em R\$ 19.256.107,0854 as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante exclusões promovidas no e-Lalur e no e-Lacs.

Entendeu a autoridade fiscalizadora que ocorrera a utilização de “empresa veículo” e que não teria ocorrido a confusão patrimonial (incorporação, fusão ou cisão) entre investidora e investida. Fundamentou referida conclusão nos seguintes termos:

Portanto, sem que se opere a reunião do patrimônio de quem pagou o ágio de fato com o patrimônio de quem se espera lucros que justifiquem aquele ágio, não se atenderão nem os motivos nem as

finalidades levadas em conta pelo do legislador para autorizar, excepcionalmente, a amortização do ágio.

Na situação em estudo, a COMMERCE, suposta “adquirente”, foi utilizada exclusivamente para lograr o aproveitamento fiscal do ágio.

As adquirentes de fato foram suas controladoras, as empresas JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

Com efeito, ao se analisar as declarações fiscais, escrituração contábil, movimentação financeira e documentos societários da COMMERCE fica evidente tratar-se de típica “empresa veículo”. Senão, veja-se.

Constituída em novembro/2007, a COMMERCE não teve qualquer atividade até fevereiro/2014, época em que ocorreu a aquisição da VIAÇÃO GACIA.

A empresa apresentou DIPJs “zeradas” para os ACs 2007, 2008, 2009, 2011, 2012 e 2013, e declaração de inatividade para o AC 2010 (fls. 6474 a 6557).

Nesse período, não há registro de movimentação financeira, emissão de nota fiscal ou anotação de qualquer funcionário.

A COMMERCE não tinha sede própria. O endereço informado no contrato social (Rua Ildelfonso Werner, 112, Condomínio Royal Golf, Londrina/PR) era a residência de ESTEFANO BOIKO JÚNIOR57 . Suas disponibilidades financeiras eram pífias.

De acordo com a escrituração, até 12/02/2014, a COMMERCE tinha apenas R\$ 20 mil na conta caixa, valor equivalente ao capital social que teria sido integralizado em 2007.

Conforme mencionado no tópico 8.2.3 deste TVF, o preço ajustado para aquisição da VIAÇÃO GARCIA, da GARVILLAR e da VIAÇÃO OUTRO BRANCO foi de R\$ 165.048.107,12, mediante a quitação e assunção de diversas dívidas pela COMMERCE .

Dentre essas, estavam previstos os seguintes pagamentos:

- (i) *R\$ 23,5 milhões, na data do contrato (19/02/2014), aos antigos sócios das empresas GARVILLAR, VIAÇÃO GARCIA, VIAÇÃO OURO BRANCO, dentre outras, para quitação de todas obrigações de MÁRIO LUFT, sua esposa e de LUFTLAND TRANSPORTES, decorrentes da anterior aquisição daquelas empresas; e*
- (ii) *(ii) R\$ 52 milhões, para amortização de empréstimos contratados pela LUFTLAND TRANSPORTES e avalizados por MÁRIO LUFT.*

O maior pagamento pela aquisição (de R\$ 52 milhões ao Banco Itaú) sequer constou da escrituração contábil da COMMERCE, até porque foi efetuado por outras empresas do grupo econômico: VIAÇÃO GARCIA e BRASIL SUL LINHAS RODOVIÁRIAS.

Nesse sentido, vide resposta da fiscalizada acostada à fl. 1391 (em destaque na Figura 38) e os respectivos documentos citados (fls. 1396 a 1398 e fls. 1404 e 1405).

Da mesma forma, o laudo de avaliação econômico-financeira (fls. 6582 a 6641) , elaborado pela FACTUM BRASIL por “solicitação da diretoria da COMMERCE HOLDING LTDA” (sic), foi pago por outra empresa, a VIAÇÃO GARCIA, que era o objeto da avaliação61 (fls. 6642 a 6649).

Relativamente ao outro pagamento, nos dias 13 e 19/02/2014 há registros contábeis na escrituração da COMMERCE, nos valores de R\$ 5 milhões e R\$ 18,5 milhões, que

correspondiam ao montante devido os antigos sócios da GARVILLAR, VIAÇÃO GARCIA e VIAÇÃO OURO BRANCO.

Além do informado na resposta apresentada na Figura 38, a fiscalizada apresentou cópia de cheques administrativos (fls. 1399 a 1401) e extrato de conta corrente de titularidade da COMMERCE, no qual destaca os débitos em questão (fls. 1402/1403 e Figura 41).

Mas, obviamente, apenas com o saldo de R\$ 20 mil em caixa, a COMMERCE não teria condições financeiras de realizar tais pagamentos, no total de R\$ 23,5 milhões.

Assim, a partir da semana que antecedeu a celebração do contrato de aquisição da VIAÇÃO GARCIA, houve diversos ingressos da conta bancária da COMMERCE: parte em razão do aumento de capital (vide Figura 40); parte referente a empréstimos supostamente concedidos por suas controladoras diretas (vide lançamentos contábeis na Tabela 15), os quais, porém, correspondem, em sua maior parte, a depósitos efetuados por outras empresas da família BOIKO, como BRASIL SUL LINHAS RODOVIÁRIAS LTDA, CNPJ 05.233.521/0001-02, e LONDRINA SUL TRANSPORTE COLETIVO LTDA, CNPJ 78.348.257/0001-26.

(...)

Posteriormente à “aquisição” do investimento, a COMMERCE continuou sem funcionários registrados, receitas ou atividade operacional. A empresa apresentou ECFs66 “zeradas” para os ACs 2014 e 201567.

De acordo com a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF), em detalhe na Figura 42, a empresa não teve movimentações financeiras expressivas até às vésperas de sua incorporação pela VIAÇÃO GARCIA, o que veio a ocorrer em 02/01/2016.

(...)

O contexto das operações aqui descritas revela que JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, reais adquirentes da VIAÇÃO GARCIA, bem como outras empresas da família BOIKO, proveram recursos a uma empresa veículo a fim de simular que esta seria a compradora da participação societária com ágio; num segundo momento, a empresa veículo é incorporada pela investida que, ato contínuo, passa a amortizar referido ágio, transferido ao seu patrimônio em decorrência da incorporação. Trata-se, pois, de artifício para o qual não se admite a amortização fiscal do ágio. A respeito do tema, tome-se como exemplo os seguintes arestos da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

De fato, a descrição de fatos da autoridade fiscalizadora evidencia a ausência de independência econômica entre as partes envolvidas nas operações societárias.

Com relação a ausência de propósito negocial na operação de incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GARCIA, a fiscalização fundamentou o Auto de Infração nos seguintes termos:

A incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GACIA foi acompanhada do “Protocolo de Incorporação e Justificativa” juntado às fls. 7061 a 7078. Trata-se de providência necessária por força dos arts. 224 e 225 da Lei nº 6.404/1976.

O documento é lacônico quanto à justificação da incorporação (fl. 7061), como pode-se observar na Figura 43.

Figura 43 – Detalhe do “Protocolo de Incorporação e Justificativa” (fl. 7061)

I - JUSTIFICATIVA:

De modo a compatibilizar interesses das empresas e de seus sócios, sob os pontos de vista administrativo, operacional, econômico, financeiro, mostra-se oportuna a realização do processo de **INCORPORAÇÃO** da empresa **COMMERCE – HOLDING LTDA.**, com versão de todo seu patrimônio para a sociedade **VIAÇÃO GARCIA LTDA.** e desta forma redistribuir as atividades empresariais desenvolvidas pelo Grupo, bem como centralizar o controle dos investimentos na sociedade incorporadora.

Ora, se fosse para “compatibilizar interesses das empresas e de seus sócios”, por que o investimento precisou transitar pela COMMERCE? Afinal, por que os investidores de fato (JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES) teriam criado o “problema” (realizar o investimento por intermédio da COMMERCE) sabendo que a “solução” seria extinguir a empresa pela incorporação? À toda evidência, a “justificativa” era genérica, indeterminada e ocultou o único e real propósito da incorporação, qual seja: implementar a condição necessária para dedutibilidade das despesas de amortização do ágio (confusão patrimonial entre investidora e investida).

Ocorre que reorganizações societárias desprovidas de substância econômica e propósito negocial, que visam apenas à redução das bases tributáveis, não são oponíveis ao Fisco. Nessa linha, pode-se citar várias decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos seguintes Acórdãos:

(...)

De fato, não se pode validar a operação de ágio do presente caso.

Entendo que a questão da forma nas operações em debate apresentada pela Recorrente está aparentemente correta. Todavia, entendo ter ocorrido abuso de forma e consequente simulação.

Isso porque não se pode identificar nas operações societárias uma independência entre as empresas, não se tratando apenas de ágio gerado dentro de um mesmo grupo e sim de um ágio praticado por um mesmo grupo com bem identificado pela fiscalização.

O ilustre jurista Marco Aurélio Grecco ministra o conceito de que no Planejamento Tributário se faz necessário *analisar o filme todo e não somente uma foto da realidade*. Cada operação no presente caso seria uma “foto”, a princípio, formalmente correta. Todavia, a sequência das “fotos”, ou seja, o filme, demonstra a existência de simulação, em face de uma vontade aparente. A real intenção dos contribuintes é relevada na sequência dos fatos e não na

análise individualizada de cada fato, não se observando no presente caso a independência nas partes envolvidas e sim, uma estratégia para pagar menos tributo.

A estratégia no presente caso não pode ser classificada como Planejamento Tributário, porque a legislação permite o Planejamento Tributário, permite que o contribuinte busque a maneira menos onerosa de pagar tributos e até mesmo de não pagá-los nos termos da lei. Todavia, no presente caso não se trata de Planejamento Tributário e sim de simulação, vedada pela Ordenamento Jurídico Tributário.

Conforme é cediço, muito se debate nesse tribunal, em análise caso a caso, sobre a aplicação do Princípio da Verdade Material, peculiar no Processo Administrativo Tributário, não se podendo, sob o entendimento desse relator, afirmar, quais são seus critérios objetivos, justamente porque a subjetividade seria a sua maior virtude e sua grande utilidade para a busca da justiça tributária, sendo responsável ainda, tal subjetividade, por uma das grandes qualidades do processo administrativo tributário que é justamente não se limitar a marcha saneatória de um processo judicial.

Explico. As diferentes experiências de carreira e a paridade de composição dos julgadores do CARF permite a construção de conhecimento ímpar em um órgão de julgamento e, é justamente essa construção dialética que permite aplicar a exegese sobre estruturas e documentos com conclusões eventualmente não identificadas em momentos anteriores. Nesse sentido, o método dialético de debates encaminha o caso para a identificação de um conceito/detalhe ainda não revelado em um documento já apresentado. E nesse momento evidencia-se uma ponte, uma ligação possível a outro eventual documento nos autos e outros conceitos. Em outras palavras, o Princípio da Verdade Material clama pela complementação de um indício manifestado no debate, clama pela aplicação de outra análise da realidade. No caso, a complementação ocorreu quando da observação da sequência de fatos da operação.

Note-se, não se trata de supressão de instância, e sim de complementação de pontos que já existiam no processo e ainda não estavam maduros para serem identificados.

Isso significa dizer que o Princípio da Verdade material não se aplica apenas para beneficiar o contribuinte recorrente e sim beneficiar todo o sistema tributário, a fim de dar oportunidade da verdade vir à luz o quanto antes.

De mais a mais, ocorreu simulação no presente caso.

É importante ressaltar que entendo que Planejamento Tributário é essencial para o desenvolvimento de um país. Busca-se, nos parâmetros da lei, reduzir custos, eficiência administrativa e otimização das atividades de uma empresa e até mesmo da pessoa física.

Ocorre que o planejamento tributário como forma de economia fiscal, apresenta linha tênue entre o Planejamento Tributário (elisão fiscal) do planejamento ilícito (evasão fiscal).

Há vasta doutrina e julgados do CARF que dispõem sobre os critérios delimitadores da linha tênue que separam a elisão e a evasão fiscal, quais sejam, abuso de forma, abuso de direito, fraude, simulação, dissimulação, propósito negocial (*business purpose*) e substância sobre a forma (prevalência da substância sobre a forma).

Com isso, está correta a autoridade administrativa ao desconsiderar o negócio jurídico, bem como está correta ao basear o lançamento de ofício dos tributos sobre o fato jurídico dissimulado vez encontra-se respaldo no art. 116, § único., c/c art. 149, VII, ambos do CTN,

A simulação é definida no § 1º do artigo 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

De fato, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF, via da qual reconheceu a constitucionalidade da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104, de 2001.

Portanto, interpreto que a autoridade administrativa agiu corretamente ao desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados do presente caso na medida que tiveram a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo e a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Correta também a interpretação da DRJ no sentido de que neste caso, a autoridade fiscal não fez uso do recurso da interpretação econômica e sim interpretou que ocorram

manipulações do fato gerador (especificado do artigo 118 do CTN), no que se refere ao revestimento jurídico.

De fato, a interpretação da norma tributária não está adstrita à forma do negócio jurídico praticado pelas partes e sim a outros elementos, segundo dispõem os arts. 109 e 118 do CTN, a seguir transcritos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos

Isso significa que o intérprete da legislação tributária pode abstrair-se da forma jurídica dos atos e fatos efetivamente praticados, para considerar os verdadeiros efeitos.

No caso em tela buscou-se reduzir a renda, fato gerador do imposto, através de deduções referentes a operações societárias meramente aparentes. No presente caso não fora ferida a liberdade econômico da Recorrente.

Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece esse ponto quando menciona que :“(…) *liberdade econômica significa então poder optar, sem ferimento ao Direito, pelas formas jurídicas de organização econômica e pelos negócios jurídicos existentes no quadro legal vigente, lisamente sem intuito dissimulatório*” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.53). (Grifo nosso).

O que não se pode admitir é que os atos e negócios jurídicos praticados sob o manto de uma aparente legalidade sejam realizados simplesmente para encobrir o verdadeiro e único propósito da operação, qual seja, o de reduzir o pagamento de tributos.

O ilustre e admirável jurista Marco Aurélio Greco esclarece o tema:

No entanto, creio que há outro aspecto a ser ponderado, ao examinar o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente, à existência do direito, mas ao seu uso, ao modo de seu exercício. A pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível?

Minha resposta é negativa. E assim entendo por várias razões.

(pág. 198)

(...)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

(...)

Isso não afasta a possibilidade de o abuso de direito ser qualificado como hipótese de ato ilícito. Assim, no Código Civil de 1916, a doutrina discutia este ponto havendo divergência a respeito, porém, com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

(pág. 206)

(...)

Antes do Código Civil de 2002, o importante era saber se o Fisco poderia se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto, a existência de abuso de direito, procedendo, como menciona a doutrina francesa, à desqualificação e subsequente requalificação fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo.

*Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária tornou-se muito mais relevante, pois o abuso faz **desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos.*** (pág. 207)

(...)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura.

*Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de **forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode, em tese, configurar-se, inclusive se tiver por sua única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto.***

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

(...)

*Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. **A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de***

poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228). GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo, Dialética, 2011, p.194-248

Portanto, “*cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça*”.

No caso, as operações societárias visaram a redução da carga tributária ou a distribuição disfarçada de lucros. A ausência de independência nas operações nos leva a essa conclusão.

Além de terem aportado capital na COMMERCE, seus novos sócios lhe repassaram valores a título de empréstimo, recursos esses necessários para quitar parte das obrigações decorrentes da aquisição que a empresa faria nos dias seguintes. Parte desses empréstimos foram posteriormente convertidos em novo aumento de capital da COMMERCE, realizado em 30/05/2014 - vide 3ª alteração contratual (fls. 7028 a 7035) e tópico 8.2.4 deste TVF.

Portanto, é evidente que o capital transitou entre as mesmas partes.

Quinze dias após o ingresso dos novos sócios e do aumento de capital foi celebrado o “Contrato de compra e venda, cessão de transferência de participações societárias, assunção de dívidas, obrigações e outras avenças” (fls. 6558 a 6581), por meio do qual a COMMERCE adquiriu a integralidade das quotas e ações representativas do capital social da GARVILLAR, da VIAÇÃO GARCIA, e da VIAÇÃO OURO BRANCO. O preço ajustado para o negócio foi de R\$ 165.048.107,12, a ser pago mediante a quitação e assunção de diversas dívidas contraídas por MÁRIO LUFT, sua esposa ILKA TEREZINHA MIGOTT LUFT e pela empresa LUFTLAND TRANSPORTES LTDA. Por ocasião da aquisição, a COMMERCE escriturou ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da VIAÇÃO GARCIA no montante de R\$ 96.280.535,66.

Por meio da 3ª alteração contratual (fls. 7028 a 7035), de 30/05/2014, a COMMERCE teve seu capital social aumentado, de R\$ 2 milhões para R\$ 48,4 milhões, dividido em 48.400.000 de quotas, assim distribuídas: 26.857.160 quotas pertencentes a JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES; e 21.542.840 quotas pertencentes a ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES. Conforme descrito na cláusula primeira da alteração contratual, o aumento foi integralizado mediante capitalização de parte dos créditos (empréstimos) que os sócios detinham perante a COMMERCE. Tais recursos, haviam sido empregados na aquisição da VIAÇÃO GARCIA, da GARVILLAR e da VIAÇÃO OURO BRANCO.

A 4ª alteração contratual da COMMERCE, de 30/10/2014, registra a incorporação da sua controlada GARVILLAR (fls. 7036 a 7055). Em 13/07/2015, é formalizada a 95ª alteração

contratual da VIAÇÃO GARCIA (fls. 6751 a 6797). Além de refletir a incorporação da GARVILLAR, o capital social da fiscalizada foi aumentado em R\$ 10 mil, com 10.000 novas quotas integralizadas pelos sócios ingressantes JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

A 97ª alteração contratual da fiscalizada (fls. 6855 a 6903), de 30/01/2016, versa sobre a incorporação da sua então controladora, a COMMERCE. Dentre os ativos incorporados estava o ágio atribuído à expectativa de rentabilidade futura da VIAÇÃO GARCIA, no valor de R\$ 96.280.535,66.

Portanto, a COMMERCE, suposta “adquirente”, foi utilizada exclusivamente para o aproveitamento fiscal do ágio. As adquirentes de fato foram suas controladoras, as empresas JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

O maior pagamento pela aquisição (de R\$ 52 milhões ao Banco Itaú) sequer constou da escrituração contábil da COMMERCE, até porque foi efetuado por outras empresas do grupo econômico: VIAÇÃO GARCIA e BRASIL SUL LINHAS RODOVIÁRIAS. Nesse sentido, vide resposta da fiscalizada acostada à fl. 1391 (em destaque na Figura 38) e os respectivos documentos citados (fls. 1396 a 1398 e fls. 1404 e 1405).

De fato, a empresa COMMERCE não tinha qualquer finalidade se não gerar o ágio. Não tinha qualquer propósito negocial.

A empresa COMMERCE sequer tinha capacidade financeira. Apenas com o saldo de R\$ 20 mil em caixa, a COMMERCE não teria condições financeiras de realizar tais pagamentos, no total de R\$ 23,5 milhões. Assim, a partir da semana que antecedeu a celebração do contrato de aquisição da VIAÇÃO GARCIA, houve diversos ingressos da conta bancária da COMMERCE: parte em razão do aumento de capital; parte referente a empréstimos supostamente concedidos por suas controladoras diretas, os quais, porém, correspondem, em sua maior parte, a depósitos efetuados por outras empresas da família BOIKO, como BRASIL SUL LINHAS RODOVIÁRIAS LTDA, CNPJ 05.233.521/0001-02, e LONDRINA SUL TRANSPORTE COLETIVO LTDA, CNPJ 78.348.257/0001-26.

Posteriormente à “aquisição” do investimento, a COMMERCE continuou sem receitas. A empresa apresentou ECFs66 “zeradas” para os ACs 204 e 201567. De acordo com a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF), a empresa não teve movimentações financeiras expressivas até às vésperas de sua incorporação pela VIAÇÃO GARCIA, o que veio a ocorrer em 02/01/2016.

Portanto, JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, reais adquirentes da VIAÇÃO GARCIA, bem como outras empresas da família BOIKO, proveram recursos a uma empresa veículo a fim de simular que esta seria a compradora da participação societária com ágio; num segundo momento, a empresa veículo é incorporada pela investida que, ato contínuo, passa a amortizar referido ágio, transferido ao seu patrimônio em decorrência da incorporação.

Ocorreu Simulação da adquirente do investimento, mediante utilização de “empresa veículo”; e ausência de propósito negocial para a incorporação que resultou na absorção, pela própria investida, da participação societária adquirida com ágio.

Note-se que não basta que a Recorrente aponte atos formais lícitos, porque foram demonstrado pela fiscalização de forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo e extrapolados seus limites, configurando, inclusive por ter sido evidente que sua única e principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto da pessoa jurídica.

Desta maneira, os atos praticados pela Recorrente ao realizar as operações societárias de forma abusiva não podem ser levadas ao Fisco como justificativa para redução de tributos (artigo 187 do Código Civil). Por serem inoponíveis ao Fisco, as consequências tributárias deles decorrentes (dedução de despesas) devem ser consideradas indevidas, razão pela qual absolutamente correto o procedimento fiscal.

Diante do exposto, voto por manter o auto de infração com relação ao tópico intitulado no Termo de Fiscalização como “8. EXCLUSÕES INDEVIDAS. ÁGIO NÃO AMORTIZÁVEL.”

DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.

Relatou a Recorrente que para o período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017 a DRJ manteve a glosa parcial das compensações efetuadas dentro do Programa Especial de Regularização Tributária no montante de R\$ 4.640.798,04 alegando que o saldo do prejuízo a ser utilizado era insuficiente. A glosa também foi lançada sobre a base negativa da contribuição social CSLL.

O Recurso alega que existe ação fiscal precedente, referente ao AC 2016, a qual encontra-se em fase recursal onde também são defendidas compensações de saldos de prejuízo fiscal operacional e base de cálculo negativa de CSLL e diversos outros itens que impactam diretamente referidos saldos.

Afirma a Recorrente que a empresa apurou os seus saldos a partir da contabilidade, considerando as despesas que atualmente o fiscal pretende glosar e aquelas que se encontram em discussão no auto de infração de 2016 (processo 10340.720301/2020-16). Tais apontamentos, que

ensejariam exclusão indevida, apenas poderiam ser considerados em caso de ausência de pleno acolhimento das razões aduzidas na presente impugnação e em caso de decisão definitiva no processo 10340.720301/2020-16, bem como, em eventuais procedimentos judiciais ainda cabíveis, especialmente, mas não somente, em relação aos itens que dizem respeito ao ágio e depreciação incentivada.

Por sua vez, relatou a fiscalização que em 1º/01/2017, a fiscalizada registrava saldos de prejuízo fiscal operacional e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores aos ora verificados nos montantes de R\$ 6.402.456,18 e R\$ 9.245.355,12, respectivamente, os quais correspondem aos valores apurados na conclusão da ação fiscal precedente, referente ao AC 2016 (vide fls. 14/15 e fls. 29/30 do processo nº 10340.720301/2020-16) e que a fiscalizada apresentou ECF para o período compreendido entre 1º/01 e 31/01/2017 informando evento especial de cisão parcial, quando também compensou R\$ 1.435.404,82 de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL (fls. 7270 e 7271).

De fato, está correta a fiscalização. Nos termos do art. 33, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 2.341/198769, e tendo em vista a proporção do patrimônio líquido remanescente após a cisão, igual a 99,7292%70, no período de apuração subsequente (ou seja, aquele iniciado em 1º/02/2017), os saldos disponíveis de prejuízo fiscal operacional e de base de cálculo negativa da CSLL passaram a ser de R\$ 4.953.599,3471 e R\$ 7.788.799,0072, respectivamente. Vejamos a redação de referido artigo

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, **proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.**

Portanto, sendo o caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida pode compensar os seus próprios prejuízos, no entanto isso deve ocorrer proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Ademais, em 24/08/2017, quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) (recibo de negociação às fls. 330 a 332), a fiscalizada utilizou créditos oriundos da própria base de cálculo negativa da CSLL, reduzindo o saldo dessa em R\$ 562.983,22. Restaram, portanto, R\$ 7.225.815,78.

Ocorre que no encerramento do período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, a Recorrente compensou valores maiores de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL: R\$ 9.594.397,38 e R\$ 9.738.213,43, respectivamente (fls. 7272 e 7273), sendo, portanto, as compensações indevidas no que excederam os saldos disponíveis.

Isso posto, para o período de apuração de 1º/02 a 31/12/2017, deve ser mantido o auto de infração que procedeu à glosa parcial das compensações efetuadas pela fiscalizada, nos seguintes montantes: (i) R\$ 4.640.798,04 de prejuízo fiscal; e (ii) R\$ 2.512.397,65 de base de cálculo negativa da CSLL, que significa que está correto o tópico do Termo de Fiscalização

intitulado “9. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL”.

PENALIDADES

MULTA DE OFÍCIO PELO RECOLHIMENTO A MENOR DO IRPJ E CSLL NO ENCERRAMENTO DOS PERÍODOS DE APURAÇÃO.

Em face do todo exposto, a fiscalização aplicou multa de ofício no percentual de 75% pelo recolhimento a menor do IRPJ e CSLL no encerramento dos períodos de apuração, com base no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, multa esta que deve ser mantida.

DAS MULTAS ISOLADAS PELA FALTA DE PAGAMENTO OU PAGAMENTO A MENOR DAS ESTIMATIVAS MENS AIS

Relatou que a fiscalização que a Recorrente encontrava-se obrigada ao pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL na forma dos art. 2º e 28 da Lei nº 9.430/1996, as quais foram todas apuradas a partir de balanços de redução/suspensão, assim, teria incorrido na falta de pagamento ou pagamento a menor das estimativas mensais, fundamentando tal exigência com abse no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, o qual determina a aplicação de multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor dos pagamentos das estimativas mensais que deixarem de ser efetuados, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente.

Defendeu a fiscalização a possibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas e da multa de ofício pela falta de pagamento do imposto ao final dos períodos de apuração

Por sua vez, argumenta a Recorrente sobre a impossibilidade de penalizar duplamente o contribuinte pelo mesmo ilícito e que os fatos “recolhimento de estimativas” são preparatórios e intrinsecamente vinculados com o fato “recolher o IRPJ e a CSLL devidos no período (anual)”.

Alega a Recorrente que quando há falta de recolhimento de estimativas e a este se associa a falta de recolhimento do montante apurado no ajuste anual, a primeira infração afigura-se “preparatória” ou “pressuposta” à segunda. Para praticar o ato “ilícito” final relativo à insuficiência de IRPJ e CSLL, o contribuinte necessariamente deve praticar o ato ilícito preparatório relativo às estimativas. Neste caso, punido o contribuinte com relação ao ilícito maior, prevalece a penalidade relativa a este segundo ilícito. Configura-se aquilo que, em Direito Penal, denomina-se consunção ou absorção.

Alega que o ordenamento jurídico não admite o lançamento da multa isolada e da multa de ofício para este caso. Esse entendimento é adotado pela jurisprudência do CARF em

diversos acórdãos e que esse mesmo entendimento levou à edição da Súmula 105 do CARF, a qual dispõe:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Reconhece a Recorrente que existe uma corrente jurisprudencial no CARF que entende que referido verbete seria aplicável apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário 2007, haja vista que a Lei nº 11.488/07 promoveu alteração legislativa que acabou revogando o inciso IV do § 1º do artigo 44 da lei 9.430/96, expressamente mencionado pela Súmula.

No entanto, argumenta que há de se levar em consideração que a alteração promovida pela Lei 11.488/07 não modificou o cerne punitivo do art. 44 da Lei 9.430/96, mas, apenas a forma e ordenação dos mandamentos deste dispositivo, bem como aspectos como o percentual da multa e a possibilidade de agravamento.

Assim, considerando que o fundamento para edição da súmula foi a impossibilidade de dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário, defende dever ser aplicado referido mandamento para afastar a exigência de multa isolada no presente caso.

Entendo que os argumentos da Recorrente devem ser considerados com referência à não concomitância na aplicação de multas isolada com a multa de ofício.

Com todo respeito, reconheço que existe entendimento no CARF no sentido que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, a qual revogou o inciso IV do seu §1º, mencionada na Súmula 105.

Ocorre que me filio à corrente que entende no sentido de que a alteração realizada por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para alterar a forma das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

No mesmo sentido pode-se citar outras decisões, tais como a expressada no acórdão nº 1803-01.263, da C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito

de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972. OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO. Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Note-se, portanto, que o objetivo da formação da Súmula foi a evitar a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

De qualquer forma, entendo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

Destarte, concordo com o conceito apresentado pela Recorrente no sentido de que um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Fisco não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir essa dupla punição, afastando as multas isoladas.

MULTA QUALIFICADA

O Auto de Infração aplicou também a multa qualificada por identificar sonegação e fraude (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996) mediante a seguinte descrição:

Na infração descrita no tópico 8, os sócios diretores da JOSÉ BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES e da ESTAFANO BOIKO - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, verdadeiras investidoras, simularam que a aquisição teria sido realizada pela COMMERCE. Calha aqui citar Alberto Xavier, que se valendo do ensinamento de Galvão Telles, explica sobre como se obtém a prova da simulação:

(...)

*O evidente motivo **simulatório** na utilização da “empresa veículo” COMMERCE evidencia-se na vultosa “vantagem” fiscal pretendida.*

E, como visto, o resultado não foi nada desprezível: entre 2017 e 2019, o artifício propiciou à VIAÇÃO GARCIA uma redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro da ordem de R\$ 57,8 milhões.

O passo seguinte do planejamento tributário abusivo consistiu na incorporação reversa da COMMERCE pela VIAÇÃO GARCIA, operação desprovida de justificativa verossímil, a não ser a intenção recôndita de implementar formalmente um dos requisitos legais de dedutibilidade das despesas de amortização do ágio (haver confusão patrimonial entre investidora e investida).

Ocorre que a realização de atos societários desprovidos de substância econômica e propósito negocial, que visam apenas à redução das bases de cálculo, consistem em ação dolosa modificadora das características essenciais da obrigação tributária. *Caracterizam, portanto, a fraude, conforme aceção do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, e ensejam a qualificação da multa.*

Com isso, aplicou-se multa de 150% sobre os valores de IRPJ e CSLL constituídos de ofício em decorrência da infração sobre ágio.

Conforme mencionado no tópico do ágio, entendemos que ocorreu simulação e ausência, o que clama pela aplicação da multa qualificada. Constatado tal cenário, a qualificação da multa é necessária, como realizado pela Fiscalização, pelo que deve ser mantido.

No entanto, cabe uma observação final que irá beneficiar o Recorrente em face de **alteração da legislação cuja aplicação se impõe ao presente caso.** Por determinação legal ela deve ser reduzida de 150% para 100%.

Verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

~~§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Note-se que o § 1º do *caput* do artigo 44 acima transcrito alterou o termo “duplicado” pelo termo “majorado” na seguinte disposição: “o *percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **majorado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*”, e na sequência apontou duas possibilidades para a majoração em seus incisos VI e VII:

VI – **100%** (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a **reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova lei, através da inclusão do inciso VI acima, nas hipóteses de ausência de reincidência, **reduziu a multa de 150% para 100%**. Isto porque a redação anterior dobrava automaticamente a multa de 75% (mencionada no *caput*), o que implicava na multa de 150%. A redação nova da lei não dobra mais automaticamente a multa de 75% e sim aponta a multa de 100% para os casos gerais (de não reincidência). Isto significa que a multa que antes poderia ser de 150% passou a ser de 100% para não reincidentes, deixando de dobrar automaticamente.

Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa qualificada resultará em 100% e não mais de duas vezes 75%.

Ocorre que no presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Diante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, afastar as preliminares e no mérito dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para i) cancelar o auto de infração com relação à glosa da exclusão atribuída ao “benefício PERT”, no valor de R\$ 1.204.626,92, considerada, indevidamente segunda a fiscalização, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do AC 2018; ii) bem como voto para cancelar as multas isoladas referentes apenas àquelas cumuladas com multas de ofício; no mais voto por MANTER o Auto de Infração, com incidência de multa qualificada, reduzindo, todavia, de ofício, os percentuais e os correspondentes valores da multa de ofício qualificada para 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

A Turma, por voto de qualidade, proferido na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º do PAF (Decreto nº 70.235, de 1972) divergiu do Relator, Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, unicamente na matéria *multa isolada*, cabendo a mim, Presidente, redigir o voto vencedor nesta parte, o que faço a seguir.

DA IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA

Questiona a recorrente em seu recurso voluntário a imposição da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Novamente seu inconformismo não resiste à melhor interpretação sobre o tema.

Efetivamente, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta correção de pensamento, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela I. ex-Conselheira e ex-Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. *A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).*

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO *A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por*

outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, aplica-se a Súmula CARF nº 105 apenas para períodos anteriores à publicação da Medida Provisória nº 351, de 2007.

(Ac. 9101-003.307 - 1ª Turma - Sessão de 17/01/2018 - Relatora – Adriana Gomes Rêgo):

Dentro dessa linha de pensamento, não há reparos a fazer ao trabalho fiscal.

Por fim, nem se queira invocar os dizeres da Súmula CARF nº 105, posto que ali se cuida de fatos anteriores a 2005, o que não é o caso dos autos.

CONCLUSÃO

Concluindo, nego provimento ao recurso voluntário em relação à *multa isolada*, tema tratado neste voto vencedor.

É como voto

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone