



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

**Processo n°** 10580.730619/2013-45  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1402-003.016 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2018  
**Matéria** IRPJ- Despesas financeiras  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BRASOIL MANATI EXPLORACAO PETROLIFERA S.A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LANÇAMENTO. ATO JURÍDICO. CAUSA GERAL. DESPESAS FINANCEIRAS GLOSADAS. AQUISIÇÃO DE ATIVOS. OBJETIVO SOCIAL.

Incabível o lançamento que desconsidera o ato jurídico legalmente praticado, se o fisco não logra comprovar que estes foram praticados sem nenhuma causa real e predominante, ademais se as despesas financeiras glosadas foram resultantes de operação financeira que viabilizou a aquisição de ativos cuja finalidade foi de tornar possível o objeto social da contribuinte.

MULTA QUALIFICADA.

Incabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), a qual deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento) pela falta de recolhimento do imposto apurada em procedimento de ofício, se a contribuinte, antes do procedimento de ofício, deu conhecimento à autoridade tributária das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que afasta a figura do dolo e o evidente intuito de fraude.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

LANÇAMENTO DO IRPJ. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando dos mesmos pressupostos fáticos que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone– Presidente

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edgar Bragança Bazhuni, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone (Presidente em exercício).

**Relatório**

Trata-se de Recurso de Ofício em face da decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ de Salvador/BA que considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Recorrente, em que decidiu **manter** o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (2009-2011), no valor de R\$ 4.077.541,53 (quatro milhões, setenta e sete mil, quinhentos e quarenta e um reais e cinquenta e três centavos), e **exonerar** o valor de R\$ 4.673.498,85 (quatro milhões, seiscentos e setenta e três mil, quatrocentos e noventa e oito reais e oitenta e cinco centavos), juntamente com os correspondentes encargos legais, observando-se, com relação ao crédito tributário relativo ao IRPJ aqui mantido, a redução da Multa de Ofício de 150% para 75% (setenta e cinco por cento); e **exonerar a totalidade da** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 1.168.020,40 (um milhão, cento e sessenta e oito mil, vinte reais e quarenta centavos).

Ante ao minucioso relatório da DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

### 1- SÍNTESE DO LANÇAMENTO FISCAL

Trata-se de Impugnação (fls. 1.724 a 1.767) interposta pela Interessada em 18/12/2013, contra Auto de Infração lavrado em 18/11/2013 (fls. 2 a 24), e recebido em 21/11/2013 (fls. 452).

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1694 a 1716), foram apuradas as seguintes infrações, relativas aos anos-calendário de 2009 a 2011, que geraram lançamento de IRPJ e de CSLL, com multa qualificada de 150%:

#### I - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS:

Fato gerador	Valor apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	1.575.317,14	150
31/12/2011	19.367.005,54	150

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011 Art 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247 e §§. 148, 249, Inciso I, 277, 278, 299, § 1º e § 2º e 300 do RIR/99; Arts. 109, 116, Inciso I e II e 149, Inciso VII do CTN; Arts. 173 e §§ da Lei nº 6.404/76; Arts. 167, § 1º, Inciso I e 1.082, incisos I e II, 1.083 e 1.084 e §§ da Lei nº 10.406/02.

#### II - EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE/ADENE REDUÇÃO - SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO:

Fato gerador	Valor apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	1.993.499,52	150
29/11/2010	1.938.275,82	150

Fato gerador	Valor apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	1.598.763,92	150

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010- Arts. 248, 544, 551 e 552 do RIR/99; Art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/01.

**Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, o lançamento foi realizado apenas sobre a apontada infração: “I - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS”, observando-se que o enquadramento legal encontra-se descrito no correspondente Auto de Infração de folhas nºs. 15 a 22.

O montante lançado foi de R\$ 27.117.062,36, assim composto:

TRIBUTO	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)
IRPJ	8.751.040,38	2.132.133,33	13.126.560,57
CSLL	1.168.020,40	187.277,08	1.752.030,60

O trabalho de fiscalização concluiu pela:

- existência de uma redução de capital, sem obediência aos ditames legais, com objetivo precípuo de assunção, pela empresa autuada, de dívidas com a empresa Brasoil Finco LLC, as quais originalmente eram da empresa que a controlava, a Brasoil OPCO Exploração Petrolífera Ltda (Brasoil OPCO), acarretando a dedução de despesas financeiras para apuração de seu IRPJ e CSLL;

- ocorrência de divergência entre o lucro líquido tomado para cálculo do lucro da exploração e o lucro líquido dos períodos de 2009, 01/01/2010 a 29/11/2010, e de 30/11/2010 a 31/12/2010, gerando um cálculo a maior do lucro da exploração na apuração do IRPJ devido nesses períodos.

## **2 - DETALHAMENTO DA AUTUAÇÃO, CONFORME TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

### **2.1 - INTRODUÇÃO**

*“O contribuinte Brasoil Manati Exploração Petrolífera Ltda, CNPJ: 08.845.534/001-20, doravante denominado MANATI, transformada em S/A, em 29/10/10, sujeito ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado e especial pela Receita Federal do Brasil, é uma sociedade anônima que tem como objeto social principal a exploração, desenvolvimento e produção de acumulações de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos líquidos; o refino de petróleo de origem nacional ou estrangeira; importação e exportação de produtos e subprodutos e transporte marítimo de petróleo bruto e gás natural de origem nacional, os seus derivados e subprodutos.”*

*“ Em procedimento de fiscalização no contribuinte, desenvolvido para os anos-calendário de 2009 a 2011, ficou constatado a existência de uma redução de capital, sem atender os requisitos legais, cujo principal objetivo foi para a MANATI assumir dívidas com a Brasoil Finco (outra empresa do grupo) que eram de sua controladora, com 99,96% de participação acionária, a Brasoil OPCO Exploração Petrolífera Ltda, CNPJ 08.806.402/0001-90, doravante denominada OPCO, dessa forma foi proporcionado a MANATI a dedução de despesas financeiras em sua apuração do IRPJ e da CSLL.”*

*“Também, ficou constatado a existência de divergência entre o lucro líquido tomado para cálculo do lucro da exploração e o lucro líquido dos períodos de: 2009, 01/01/2010 a 29/11/2010 e de 30/11/2010 a 31/12/2010, o que possibilitou ao contribuinte o cálculo a maior do lucro da exploração em sua apuração do IRPJ.”*

## **2.2 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS**

### **2.2.1-REDUÇÃO DE CAPITAL**

*“Houve simulação do propósito negocial, conforme descrito no artigo 167 da Lei nº 10.406, de 2002 e nos artigos 109, 116 e 118 do Código Tributário Nacional:*

*"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;”*

*Por sua vez, o CTN dispõe:*

*"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. 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;*

*(...)*

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

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

*– dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”*

*“Conforme já exposto, no caso concreto, a redução de capital foi decorrente da cisão da OPCO, com a consequente versão do acervo líquido cindido à MANATI, conforme proposta em Protocolo e justificou-se pelos seguintes motivos: de reorganização das atividades do Grupo Brasoil, para transferir à MANATI o empréstimo tomado junto à Brasoil Finco LLC, a participação societária detida pela OPCO na BRASOIL ROUND 9 EXPLORAÇÃO PETROLÍFERA LTDA e determinadas dívidas da OPCO. Estes objetivos não estão previstos na Legislação Federal que rege a matéria:*

***Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A):***

*Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.*

*§ 1o A proposta de redução do capital social, quando de iniciativa dos administradores, não poderá ser submetida à deliberação da assembleia-geral sem o parecer do conselho fiscal, se em funcionamento.*

*§ 2o A partir da deliberação de redução ficarão suspensos os direitos correspondentes às ações cujos certificados tenham sido emitidos, até que sejam apresentados à companhia para substituição.*

**Lei nº 10.406/02 (Novo Código Civil):**

*Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:*

*I- depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;*

*II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.*

*Art. 1.083. No caso do inciso I do artigo antecedente, a redução do capital será realizada com a diminuição proporcional do valor nominal das quotas, tornando-se efetiva a partir da averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata da assembleia que a tenha aprovado.*

*Art. 1.084. No caso do inciso II do art. 1.082, a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com a diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas.*

*§ 1o No prazo de noventa dias, contado da data da publicação da ata da assembleia que aprovar a redução, o credor quirografário, por título líquido anterior a essa data, poderá opor-se ao deliberado.*

*§ 2o A redução somente se tornará eficaz se, no prazo estabelecido no parágrafo antecedente, não for impugnada, ou se provado o pagamento da dívida ou o depósito judicial do respectivo valor.*

*§ 3o Satisfeitas as condições estabelecidas no parágrafo antecedente, proceder-se-á à averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata que tenha aprovado a redução.”*

*“(…)Além disso, no já citado Protocolo e Justificativa de Incorporação, do dia 29 de novembro de 2010, firmado entre a MANATI, representada por seu **diretor: André Pereira Guimarães. CPF 045.475.477-78** e OPCO, representada por **representante legal: André Pereira Guimarães, CPF 045.475.477-78**; é expresso que a redução de capital não importou restituição aos acionistas de parte do valor das ações nem a diminuição do valor destas (...).”*

*“Toda essa visita aos atos praticados pelas empresas envolvidas, representadas pelo mesmo **diretor/representante legal: André Pereira Guimarães. CPF 045.475.477-78**, levaram a Fiscalização identificar que mais que tenham sido formalmente realizadas as reorganizações das empresas, o seu resultado final não tem amparo legal, e camufla o objetivo de levar despesas financeiras sobre empréstimos da OPCO, para serem utilizados na MANATI, por meio de reorganização societária, realizando os seus atos com a finalidade de reduzir o impacto da carga tributária.”*

**2.2.2- REGRAS DE DEDUTIBILIDADE**

*“A lei tributária determina que o lucro operacional, o lucro bruto e a base imponible do IRPJ tem como ponto de partida o lucro líquido que, por sua vez, deve ser apurado com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), consoante dispõem os arts. 248, 251, 277 e 278 do RIR de 1999.”*

*“As regras da dedutibilidade dos dispêndios admitidos pela Legislação Tributária Federal e que podem serem realizados por um contribuinte está condicionada, basicamente, ao disposto nos artigos 299, § 1º e § 2º e 300 do RIR/99, in verbis:*

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

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

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

*Art. 300 — Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º). "*  
*(Grifou-se) ”*

### **2.2.3- DISPOSITIVOS LEGAIS INFRINGIDOS**

*“Assim, ficou claro e contundente que os já mencionados atos jurídicos e tributários praticados feriram para o IRPJ os arts. 247 e §§, 248, 249, Inciso I, 251, 277, 278, 299, § 1º e § 2º e 300 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, em consonância com a interpretação dos já citados arts. 109, 116, Inciso I, 118, Incisos I e II, e 149, Inciso VII do CTN, art. 173 e §§ da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), arts. 167, § 1º, Inciso I e 1.082, Incisos I e II, 1.083 e 1.084 e §§ da Lei nº 10.406/02 (Novo código Civil).”*

*“Aplicando-se à Contribuição Social sobre Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, também, conclui-se que foram feridos os arts. 2º e 3º, da Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988 e alterações posteriores; o artigo 57, da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995 e alterações posteriores; o artigo 1º da Lei 9.316 de 22 de novembro de 1996, Art. 2º da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995 e o artigo 28, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.”*

### **2.2.4- DISTRIBUIÇÃO DOS VALORES REFERENTES À REESTRUTURAÇÃO DE CAPITAL.**

*“Analisando a documentação fornecida, pelo item 8 - Investimentos das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras 2010 2009, pág. 23, Os valores das transações referentes à reestruturação do capital da MANATI, ficaram assim distribuídos:*

*"Valor pago*

*Redução de capital em favor de Brasoil OPCO. (202.746)*

*Transferência de dívida da Brasoil OPCO a pagar para Brasoil Finco.*

*121,615*

*Aumento de dívida a pagar para Brasoii OPCO. 102.086*

*Ajustes de preços de compra. (3.534) " (Grifo nosso)*

*“Essa extravagante redução de capital social, ao invés de restituir ativos aos sócios, fez a MANATI pagasse dívidas da controladora e gerou despesas financeiras a partir da reorganização societária. A MANATI apresentou DIPJ -Declaração de Evento especial correspondente ao período de 01/01/2010 a 29/11/2010.”*

### **2.2.5- INDEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE DEBÊNTURES NO ANO DE 2011**

*“Assim, no ano-calendário de 2011, os recursos oriundos com a emissão das debêntures, referentes aos valores de Pagamento do mútuo à Brasoil Finco e de Multa por antecipação do mútuo à Brasoil Finco foram considerados de Ofício não dedutíveis, conseqüentemente deve-se fazer uma proporcionalidade em relação ao pagamento das despesas financeiras de R\$ 24.204.974,90, cujos dados foram extraídos da sua escrituração digital apresentada, através da conta contábil 32040102006 - Juros sobre Debêntures, da Demonstração de Resultado do Exercício, conforme a seguir discriminado:*

*Pagamento de mútuo à Brasoil Finco - 125.518.000,00*

*Multa por ant. do mútuo à Brasoil Finco -2.502.000,00*

*Total.Indedutível 128.020.000,00*

*Total das Debêntures 160.000.000,00*

*Percentual Indedutível 80,001%*

*Juros sobre Debêntures 24.204.974,90*

***Valor- Juros s/ Debêntures Indedutível - 19.367.005,54***

*“Por sua vez, as debêntures são títulos privados emitidos com a finalidade de captar recursos, normalmente de terceiros, no mercado. De acordo com artigo 56, da Lei 6.404/76, a debênture poderá assegurar ao seu titular juros, fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso. Da lição retirada do novo Manual de Contabilidade Societária, FIPECAFI, pág. 310, abaixo descrita, é possível inferir que a prática usual e normal para o mercado é a remuneração de debêntures através de juros e subsidiariamente a participação no lucro:*

*"As debêntures, geralmente concedem juros, fixos ou variáveis, pagos periodicamente, e atualização monetária a ser amortizada juntamente com o valor do título, por ocasião de seu vencimento. Ainda poderão conceder participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso".*

### **2.2.6- INDEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS EM 2010**

*“Da mesma forma, pelo item 13 — Partes Relacionadas das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras 2010 2009, pág. 28, pode-se observar que a companhia possuía antes e depois da redução de capital, empréstimos efetuados à controlada e a demais empresas do grupo sobre os quais não incidiam juros, mas assumiu as obrigações da OPCO com a Brasoil FINCO, que incidiam juros, conforme a seguir demonstrado:*

*(...)*

(b) *Refere-se a empréstimo inter-companhias no valor de R\$ - (2009 R\$ 57. 700) bem como adiantamentos feitos pela Companhia para financiar as obrigações da Brasoil OPCO com ANP nos termos da Rodada 9, no valor de R\$9.437 - (2009 - R\$5.347). Sobre os adiantamentos e o empréstimo não incidem juros,*

(c) *Conforme mencionado na nota explicativa 8, em novembro de 2010 a Brasoil OPCO reduziu o valor de seu investimento na Companhia, transação esta que teve como contra-partida a transferência de obrigações da controlada direta Brasoil OPCO com a Brasoil Finco e a liquidação de outros mútuos existentes entre a Companhia e a Brasoil OPCO. O mútuo com a Brasoil FINCO é composto por duas operações financeiras;*

### ***Empréstimo ponte***

*USD 13.000 mil, com juros de Libor (3 meses) + 10,50% a.a., pagável em 31 de agosto de 2011.*

***Durante o exercício de 2010, esses empréstimos geraram despesas de juros de R\$ 1.575.317,14 e receita com variação cambial de R\$2.625" (Grifo nosso)***

*Assim, o valor pago através da conta contábil 32040102001002 -Empresas Coligadas e Controladas despesas financeiras montaram em R\$ 1.575.317,14 (hum milhão, quinhentos e setenta e cinco mil, trezentos e dezessete reais e catorze centavos), no ano-calendário de 2010, também deve ser considerado indedutível."*

*"Por outro lado, é possível visualizar com clareza, pelas informações prestadas nas DIPJ's dos exercícios de 2010 a 2012, antes e depois da incorporação do acervo líquido, que a MANATI, a OPCO, a Brasoil Finco LLC e a Brasoil Round 9, fazem parte do mesmo grupo econômico conseqüentemente consideradas empresas ligadas."*

### **2.2.7 – CONCLUSÃO EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS INDEDUTÍVEIS**

*"Pelo exposto, considera-se que a despesa com o pagamento de empréstimos e com parte da remuneração das debêntures utilizadas pela MANATI, respectivamente nos períodos de 2010 e 2011, para reduzir o lucro líquido são indedutíveis, portanto adicionável ao lucro líquido, por não ser usual ou normal para consecução das atividades da empresa."*

*"Conclui-se que a redução de capital ocorrida da incorporação do acervo líquido negativo da OPCO, possibilitou contabilização de despesas financeiras da MANATI sobre o pagamento: de empréstimos e encargos com a emissão de debêntures, consideradas indedutíveis, nos valores R\$ 1.575.317,14 (hum milhão, quinhentos e setenta e cinco mil, trezentos e dezessete reais e cartoze centavos) e R\$19.367.005,54 (dezenove milhões, trezentos e sessenta e sete mil, cinco reais e cinquenta e quatro centavos), respectivamente para os períodos de 2010 e 2011, que devem ser glosados da apuração da Base de Cálculo do IRPJ."*

*"Acrescente-se que a glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas financeiras consideradas desnecessárias e, assim, o que as tornam indedutíveis, também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial."*

## **2.3 – REDUÇÃO/SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO**

### **2.3.1- CONCEITO**

“O lucro da exploração é uma forma de apuração dos resultados incentivados, obtidos por empresas que exercem atividades beneficiadas com isenção ou redução do imposto de renda. Em outras palavras, pode-se dizer que o lucro da exploração é uma forma de apuração do lucro contábil (lucro líquido antes do IR), excluindo deste os resultados, positivos ou negativos, não passíveis de incentivo, ou que reduzem os lucros incentivados.”

*“O lucro líquido a que se refere deve ser apurado antes de calculada a provisão para o imposto de renda, que a lei tributária determina como base impositiva do IRPJ que deve ser apurada com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), consoante dispõem o já citado art. 248 do RIR de 1999.”*

*“Estão obrigadas a calcular o lucro da exploração as pessoas jurídicas submetidas à apuração trimestral ou anual do imposto de renda com base no lucro real que gozem de benefícios fiscais calculados com base no lucro de exploração, tais como empresas instaladas nas áreas de atuação da SUDENE que tenham direito à isenção ou redução do imposto, de acordo com as legislações respectivas.”*

*Os conceitos e regras do Lucro de Exploração estão estipulados na Legislação Tributária Federal e estão condicionados, ao disposto no artigo 544 do RIR/99, in verbis:*

*"Art. 544 - Considera-se lucro de exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, e Lei nº 7.959, de 1989, art. 2o):*

*I — a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, observado o disposto no parágrafo único do art. 375;*

*II— os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e*

*os resultados não operacionais.*

*§ 1o - No cálculo do lucro da exploração, a pessoa jurídica deverá tomar por base o lucro líquido apurado, depois de ter sido deduzida a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988."*

*A redução do imposto para empreendimentos industriais e a demonstração do lucro estão previstas, inicial e respectivamente, nos arts. 551 e 552 do RIR/99, por sua vez a Medida Provisória nº 2.199-14/2001, estipulou para vigorar a partir do ano-calendário de 2000, a legislação do imposto de renda, referente aos incentivos fiscais de isenção e de redução do imposto calculado com base no lucro de exploração (SUDAM e SUDENE). Conforme a seguir descrito:*

*"Art.1o - Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 7 de setembro de 2012) "*

### **2.3.2-INTIMAÇÃO E RESPOSTAS**

*“No caso concreto, no curso da fiscalização, o contribuinte foi intimado para esclarecer e apresentar, através de contas contábeis analíticas e do LALUR, a*

*divergência entre o lucro líquido tomado para cálculo do lucro da exploração e o lucro líquido do período. Em 2009, enquanto o lucro líquido antes da CSLL e antes do IRPJ corresponde a R\$ 16.425.852,94 o contribuinte parte de um lucro líquido de R\$25.779.922,77 para cálculo do lucro da exploração. Na DIPJ do período de 01/01/2010 a 29/11/2010, enquanto o lucro líquido antes da CSLL e do IRPJ é de R\$39.574.721,26 o contribuinte parte de um lucro líquido de R\$ 42.324.110,28 para cálculo do lucro da exploração. Já na DIPJ correspondente ao período de 30/11/2010 a 31/12/2010 o lucro líquido antes da CSLL e do IRPJ é de R\$6.560.691,63, o cálculo do Lucro da exploração parte de um lucro líquido de R\$15.278.562,37.”*

*“Em resposta à intimação, o contribuinte admitiu que as informações declaradas estavam incoerentes com a determinação de preenchimento da DIPJ e apresentou uma Memória de Cálculo do Lucro da Exploração. Desta forma, pediu autorização para proceder a retificação dessas declarações, o que não é possível devido estar sob ação fiscal.”*

*“Dessa forma, foi elaborado de um Demonstrativo de Apuração de Ofício do Lucro de Exploração e do IRPJ a pagar, onde ficou constatado um IRPJ devido e não pago nos valores de R\$1.993.499,52 (hum milhão, novecentos e noventa e três mil, quatrocentos e noventa e nove reais e cinquenta e dois centavos), R\$1.938.275,82 (hum milhão, novecentos e trinta e oito mil, duzentos e setenta e cinco reais e oitenta e dois centavos) e R\$1.598.763,92 (hum milhão, quinhentos e noventa e oito mil, setecentos e sessenta e três reais e noventa e dois centavos), respectivamente para os períodos de 2009, 01/01/2010 a 29/11/2010 e 30/11/2010 a 31/12/2010.”*

*“Conclui-se que com a realização deste procedimento ficou possibilitado a MANATI o efeito tributário da diminuição da base de cálculo do IRPJ, nos respectivos valores e períodos do Demonstrativo de Apuração de Ofício do Lucro da Exploração e do IRPJ a pagar, que deve ser ajustado na apuração da Base de Cálculo do IRPJ.”*

*“Assim, ficou claro e contundente que os já mencionados atos jurídicos e tributários praticados feriram para o IRPJ os arts. 248, 544, 551 e 552 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 e o art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001.”*

#### **2.4-MULTA QUALIFICADA**

*“Salvo melhor juízo, o contribuinte procurou burlar a legislação tributária federal, através de uma série de ações: utilização de valores diferentes do que a legislação prevê para o cálculo do benefício fiscal do lucro de exploração e as tomadas sob o manto de reorganizações societárias da incorporação, cujos propósitos negociais vistos como um todo, não tiveram amparo legal.”*

*“Assim, considerando que a utilização de valores diferentes do que a legislação prevê para o cálculo do benefício fiscal do lucro de exploração, pagamentos de empréstimos e de debêntures, em operações de combinação de negócios, mediante utilização de uma incorporação de acervo negativo, em tese, tiveram por objetivo impedir dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.”*

*“Deve-se ressaltar que a que a MANATI e a OPCO eram dirigidas por: **André Pereira Guimarães- CPF 045.475.477-78**. Desse modo, verifica-se que as operações que resultarem no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação do acionista com ele próprio, não se deram num processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas empresas.”*

*“Dessa forma, nos termos em que foram configurados os fatos jurídicos e tributários tem-se a convicção de uma intenção, isto é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso; revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento de tributos federais devidos.”*

*“Assim, em função dessa conduta, a Fiscalização procedeu à qualificação da multa para 150%, conforme o inciso II do artigo 957 do RIR/99, com fundamento no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.”*

### **3- IMPUGNAÇÃO**

*O contribuinte, devidamente cientificado, apresentou impugnação (fls. 1.724 a 1.767), onde alega resumidamente que :*

#### **3.1-GLOSA DAS DESPESAS FINANCEIRAS**

##### **3.1.2- CONTRATO DE EMPRÉSTIMO PARA QUITAR COMPRA DE PARTICIPAÇÃO DA CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO EM CONTRATO DE CONCESSÃO JUNTO À PETROBRÁS**

*“ Em 06 de agosto de 1998, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis ("ANP") concedeu à Petróleo Brasileiro S/A ("Petrobrás") 100% da participação nos direitos e obrigações constantes do Contrato de Concessão nº 48000.003518/97-82 ("Contrato de Concessão"), relativo à concessão para avaliação, exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural no Bloco BCAM-40.”*

*“A Petrobrás, mediante autorização da ANP, em 14 de janeiro de 2000, cedeu e transferiu 55% de sua participação no Contrato de Concessão à Queiroz Galvão Óleo e Gás S/A ("Queiroz Galvão"), e 10% à Petroserv S/A ("Petroserv”).”*

*“Por sua vez, a Queiroz Galvão, em 7 de março de 2005, transferiu seus 55% de participação no Contrato de Concessão à Manati S/A ("Manati")1.”*

*“Também ocorreu a cessão da participação de 10% da Petroserv para a Rio das Contas Produtora de Petróleo Ltda. ("Rio das Contas"), em 14 de julho de 2005, bem como a cessão de 10% dos seus 55% de participação no Contrato de Concessão, da Manati para a Queiroz Galvão.”*

*“O Grupo Brasoil, também interessado na exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, e gás natural no Bloco BCAM-40, por "meio de uma de suas subsidiárias no Brasil, a Brasoil do Brasil Exploração Petrolífera S/A ("Brasoil do Brasil"), celebrou, em 2 de fevereiro de 2007, contrato de compra e venda com a empresa Queiroz Galvão, para adquirir os 10% de participação da Queiroz Galvão no Contrato de Concessão. O valor total deste contrato perfazia o montante de US\$ 137.299.343.00 (cento e trinta e sete milhões, duzentos e noventa e nove mil, trezentos e quarenta e três dólares), conforme descrito na cláusula 2.4 do referido contrato (doc. 03).”*

*“Muito embora o mencionado contrato de compra e venda tenha sido assinado pela Brasoil do Brasil, foi sua subsidiária Brasoil OPCO quem assumiu a posição contratual e a dívida perante a Queiroz Galvão.”*

*“Para que pudesse honrar o pagamento à Queiroz Galvão, na data do fechamento do contrato de compra e venda (27 de dezembro de 2007), a Brasoil OPCO "financiou-se" da seguinte maneira:*

(i) Primeiramente, tomou a Brasoil OPCO empréstimo de US\$ 100.000.000,00 (cem milhões de dólares) de outra empresa do Grupo no exterior, a Brasoil Finco, por meio de contrato de mútuo de 2 de abril de 2007 (doc. 04), Em 27 de dezembro de 2007, o valor em Reais que ingressou na Brasoil OPCO em decorrência deste contrato de mútuo equivalia a R\$ 177.900.000,00 (cento e setenta e sete milhões, e novecentos mil reais), conforme atestam o Contrato de Câmbio (doc. 05) e o respectivo Razão contábil (doc. 06) anexos.

(ii) A sócia majoritária da Brasoil OPCO, a Brasoil do Brasil, integralizou totalmente uma parcela do capital social subscrito e remanescente de integralização, no valor de R\$ 18.523.038,00 (dezoito milhões, quinhentos e, vinte e três mil, e trinta e oito reais). Além disso, aumentou o capital da Brasoil OPCO em R\$ 79.500.960,00 (setenta e nove milhões, quinhentos mil, e novecentos e sessenta reais), totalmente subscrito e integralizado, conforme comprovam a 3ª Alteração do Contrato Social da Brasoil OPCO (doc. 07) e o respectivo Razão contábil (doc. 08) anexos.”

“Desta forma, em 27 de dezembro de 2007, ingressou o montante total de R\$ 275.923.998,00 (duzentos e setenta e cinco milhões, novecentos e vinte e três mil, e novecentos e noventa e oitos reais), na Brasoil OPCO.”

“Referida cessão foi aprovada pela Diretoria Colegiada da ANP em 11 de dezembro de 2007, dando origem ao Termo Aditivo nº 05 ao Contrato de Concessão (doc. 11).”

“Uma vez que a Brasoil OPCO foi quem efetivamente pagou pela participação no Contrato de Concessão, mas esta participação foi legalmente transferida para a Impugnante, a operação gerou um passivo na Impugnante em favor da Brasoil OPCO equivalente ao montante pago por esta para a Queiroz Galvão, isto é, R\$ 227.952.780,00 (duzentos e vinte e sete milhões, novecentos e cinquenta e dois mil, setecentos e oitenta reais).”

“Desta forma, ato contínuo, em 27 de dezembro de 2007, a Brasoil OPCO aumentou o capital da Impugnante neste mesmo valor, conforme atestam os seguintes documentos anexos: (i) 3ª Alteração do Contrato Social da Impugnante (doc. 12); (ii) correspondentes Razões contábeis da Brasoil OPCO (docs. 13 e 14); e (iii) , correspondentes Razões contábeis da Impugnante (docs, 15 e 16). Ou seja, a Brasoil OPCO simplesmente "trocou" o ativo que passou a deter contra a Impugnante por quotas desta, ficando a Impugnante definitivamente com a participação na exploração do Bloco BCAM-40.”

“A compreensão completa de todos estes fatos é essencial para entender as razões negociais e econômicas para o Grupo Brasoil ter efetivado sua reestruturação societária no final de 2010. Muito embora praticamente todos os documentos acima citados já tivessem sido apresentados pela Impugnante na fase de fiscalização, o auditor fiscal parece ter simplesmente os ignorado e omitido os fatos acima narrados, tão importantes e essenciais ao presente caso.”

“Como visto, a Impugnante mantinha e ainda mantém em seus ativos seu direito de concessão na exploração do Bloco BCAM-40, o qual, por óbvio, lhe rende receitas. A aquisição desta participação, como detalhadamente explicado acima, foi realizada pela Brasoil OPCO, a qual teve que se financiar, inclusive por meio do mútuo de R\$ 177.900.000,00 (equivalente a US\$ 100.000.000,00) tomado com a Brasoil Finco.”

“Assim, até novembro de 2010, a Impugnante mantinha os direitos de exploração do Bloco BCAM-40 em seus ativos, mas era a Brasoil OPCO quem mantinha o passivo decorrente do citado mútuo e usado para a compra dos referidos ativos.”

### 3.1.3- REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

*“Uma vez que parte do acervo cindido era justamente uma porcentagem da participação da Brasoil OPCO na Impugnante, a incorporação gerou, obviamente, uma redução do capital da Impugnante justamente no mesmo valor de tal participação, eis que a Impugnante não poderia manter em seu ativo um investimento nela mesma.”*

*“(…) a cisão parcial e a incorporação ocorridas tiveram nítido propósito negocial, sendo que todos os atos praticados pela Impugnante foram exercidos dentro dos limites legais.”*

*“Como já visto, referido mútuo foi tomado pela Brasoil OPCO para financiar a aquisição de ativos (direito de exploração do Bloco BCAM-40) que fazem parte do patrimônio da Impugnante e que, portanto, são essenciais para atividade desenvolvida pela Impugnante e, conseqüentemente, para a geração de suas receitas.”*

*“A reorganização societária realizada pelo Grupo Brasoil, que, na prática, gerou a transferência deste passivo para a Impugnante, nada mais fez do que alinhar referido passivo com seu correspondente ativo. Dos pontos de vista econômico e contábil, nada faria mais sentido do que a empresa que se beneficia das receitas geradas pelo ativo assumir o passivo que financiou sua aquisição.”*

*“Conforme exaustivamente mencionado acima, houve propósito negocial em todas as operações, considerando, principalmente, que o empréstimo com a Brasoil Finco sempre esteve vinculado à aquisição do direito de exploração do Bloco BCAM-40, que é o principal ativo da Impugnante.”*

*“Além disso, as debêntures foram emitidas para que o mútuo contratado fosse liquidado integralmente. Tratou-se de legítima captação para quitação de passivo anterior, com mudança do perfil da dívida. Ou seja, não houve qualquer negócio simulado, mas, tão somente, uma necessária reorganização societária.”*

### **3.1.4- PROPÓSITO NEGOCIAL**

*“Sobre o tema, a Medida Provisória nº 66/02 (não convertida em lei) trouxe uma definição legal sobre propósito negocial em um negócio jurídico, estabelecendo que a mera opção pela forma mais complexa ou mais onerosa caracterizaria a ausência de propósito negocial.”*

*“Com efeito, tanto a doutrina como os órgãos “julgadores administrativos reconhecem a ausência do propósito negocial quando determinada operação deixe de revelar um objetivo prático, ou seja, quando não há justificativa negocial.”*

*“A verificação do propósito negocial deve ser realizada mediante o quanto segue: (i) análise dos elementos essenciais que compõem a estrutura do negócio jurídico, e (ii) cotejo entre a causa do negócio em seu sentido jurídico e a realidade que lhe é subjacente. No caso dos autos, ambos requisitos foram respeitados, já que os negócios jurídicos praticados tiveram um claro propósito econômico na reorganização do Grupo do qual a impugnante faz parte.”*

*“O entendimento do CARF sobre propósito negocial é próximo da teoria de abuso de direito e abuso de forma.” Foi citada doutrina que trata deste tema. Também foi citado o artigo 110 do Código Tributário Nacional: “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal.”*

*“Desse modo, além da aplicação da teoria do abuso de forma em nosso direito tributário ferir os princípios da legalidade e da tipicidade, também confronta de forma bastante clara, ainda que indiretamente, o artigo 110 do CTN, cujo conteúdo foi exposto ao longo da citação acima.”*

*“ Aliás, é de se ressaltar que tão óbvio é o conteúdo de tal artigo que sequer seria ele efetivamente necessário se a questão fosse submetida a uma análise minimamente crítica, já que não faz sentido que uma lei ordinária - e, principalmente, uma pessoa qualquer, seja vinculada à administração pública ou não - possa negar vigência a uma norma constitucional de repartição de competência. É nesse sentido também a lição de Paulo de Barros Carvalho:*

*"O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. (...) Em todo modo, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva".*

*“Embora o Auto de Infração não tenha trazido elementos claros sobre o tipo de simulação imputada, a Fiscalização deve ter entendido que a Impugnante incorreu em atos viciados por simulação relativa, que nas palavras do Ministro Moreira Alves, é "o negócio jurídico dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é o negócio realmente desejado.”*

*“No caso dos autos, todos os atos foram praticados em atenção à lei, sem que houvesse qualquer tentativa de dissimulação. Note-se que as operações foram todas registradas e publicadas, em momento algum a Impugnante procurou esconder fatos ou praticar um ato dissimulado visando um resultado diverso.”*

*“Diferentemente dos casos em que contribuintes , criam situações artificiais com o intuito de dissimular os fatos, sob o manto do planejamento tributário lícito, a Impugnante;passou por uma real e necessária reorganização societária, com o fim específico de centralizar todas as/obrigações e direitos decorrentes da . exploração do bloco em uma única empresa. A Impugnante seguiu o espírito da lei!”*

*“Em linha do que foi até aqui exposto, claro está que não há qualquer ato simulado ou dissimulado, mas, tão somente, uma reorganização societária necessária e com nítidos propósitos negociais.”*

*“Conforme restou detidamente explicado nas razões de fato, a Impugnante reorganizou suas atividades com o intuito de alinhar os ativos e passivos relacionados ao seu direito de exploração do BLOCO BCAM-40.”*

*“A Fiscalização não apurou qualquer ilicitude nos contratos celebrados entre as partes, como seria no caso de simulação, estando certo que todos os negócios, efetivamente, ocorreram, na forma como consta nos instrumentos que formalizaram sua realização.”*

*“Ainda que a operação societária realizada seja pouco usual sob a ótica da fiscalização, não há qualquer elemento que comprove simulação. Com efeito, seria necessário que o negócio tivesse sido realizado sem causa real ou legítimo propósito comercial, ou ainda, que visasse unicamente reduzir artificialmente a carga tributária.”*

*“Por fim, frise-se que o § único do art. 116 do CTN, que eventualmente pudesse dar guarida à pretensão fiscal, sequer foi regulamentado por lei, o que afasta qualquer tentativa de aplicação desse preceito, já que nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento deve estar vinculado à lei.”*

*“Dessa forma, a alegação de simulação trazida pela fiscalização deve ser completamente rechaçada, diante da clara demonstração da ocorrência das operações com nítido propósito negocial. Abusivas, portanto, não são as operações legítimas e reais realizadas pela Impugnante, mas sim a autuação que se baseia numa série de alegações que não comportam qualquer ligação com o presente caso.”*

*“Resta cristalino que existe substância econômica por detrás da reorganização societária realizada pela Brasoil OPCO e pela Impugnante.”*

*“Ademais, tanto é juridicamente possível a realização da operação que, se estivéssemos tratando da cisão e incorporação de companhias abertas, com acionistas minoritários, a assunção, por meio de incorporação, fusão ou cisão, pela sucessora, de endividamento associado à aquisição de seu próprio controle, seria considerada como uma hipótese de exercício abusivo do poder de controle, nos termos do artigo 15, II, da Instrução CVM nº 319/99”*

*“Esta é uma disposição legal destinada especificamente à proteção de acionistas minoritários de companhias abertas, o que não é o caso aqui em discussão.”*

*“Mas, o só fato de estar prevista esta hipótese na referida Instrução CVM já demonstra que se trata de uma estrutura de reorganização societária plenamente legal, desde que não viole o direito dos acionistas minoritários.”*

*“Com efeito, no presente caso, nem há que se cogitar em lesão a direito de acionista minoritário, pois a Brasoil OPCO detinha e continua detendo praticamente, a totalidade do capital da Impugnante. Porém, demonstrada está a possibilidade jurídica de o resultado da reorganização societária ser a assunção, pela sucessora/incorporadora de endividamento de seu controlador.”*

### **3.1.5- REGULARIDADE DA REDUÇÃO DE CAPITAL DA IMPUGNANTE**

*“Uma das alegações utilizadas pelo auditor fiscal para invalidar a reorganização societária realizada pelo Grupo Brasoil é a de que a redução do capital social da Impugnante não teve amparo legal, pois as justificativas para a realização da cisão e incorporação, as quais teriam gerado a redução do capital da Impugnante, não coincidem com nenhum dos requisitos previstos no artigo 174 da Lei nº 6.404/76 (“Lei das S/A”), tampouco nos artigos 1.082 a 1.084 da Lei nº 10.406/02 (“Novo Código Civil”), para redução do capital social das sociedades (redução para absorção de prejuízos, redução de capital julgado excessivo).”*

*“Contudo, o auditor fiscal ignora o fato de que o que ocorreu no presente caso não foi uma mera redução do capital da Impugnante. A redução decorreu da incorporação da parcela cindida da Brasoil OPCO pela impugnante”.*

*“Quando estamos diante de uma incorporação (ou de uma cisão ou fusão) em que os sócios ou acionistas de uma sociedade são diferentes dos sócios ou acionistas da outra, a totalidade do patrimônio líquido das sociedades extintas no processo de incorporação é transferida a título de aumento de capital. Isto é, neste tipo de incorporação, o patrimônio líquido da sociedade extinta em decorrência da incorporação é objeto de aumento de capital na sociedade incorporadora.”*

*“Contudo, nem toda operação de reorganização envolvendo uma incorporação, cisão ou fusão acarreta necessariamente um aumento de capital. Na hipótese em que ações ou quotas de uma sociedade são detidas por outra, na forma do que dispõem os parágrafos 1º. e 2º do artigo 226 da Lei das S/A, as ações ou quotas do capital social da sociedade a ser incorporada poderão ser extintas ou substituídas por ações ou quotas em tesouraria, desde que a sucessora disponha de lucros acumulados ou reservas. É o que se*

*costuma chamar de incorporação vertical. Na medida em que o protocolo da operação determine a extinção das ações ou quotas detidas por uma no capital social da outra, inexistente aumento de capital.”*

*“A chamada incorporação vertical não precisa ser necessariamente ascendente (ou upstream), que é quando a sucessora (ou incorporadora) participa no capital social da sucedida (ou incorporada).”*

*“É possível também que seja descendente (ou downstream), isto é, quando a sucedida (incorporada) é proprietária de ações ou quotas representativas do capital social da sucessora (incorporadora).”*

*“Foi exatamente uma cisão parcial seguida de uma incorporação vertical descendente que ocorreu no presente caso. E a incorporação vertical descendente pode acarretar a manutenção, um aumento ou uma redução de capital, como ocorreu com a Impugnante, dependendo da estrutura de capitalização da sociedade incorporada.”*

*“No caso presente, a incorporada é, em realidade, a parcela cindida da Brasoil OPCO, constituída de ativos e passivos. Como a maior parte dos ativos cindidos era justamente a participação da incorporada na incorporadora, cancelada com a incorporação descendente, e os passivos eram todos saldos de empréstimos, a operação acarretou uma redução de capital absolutamente legítima na Impugnante (incorporadora), equivalente a exatamente o valor da participação da Brasoil OPCO na Impugnante, de R\$ 202.745.617,00 (duzentos e dois milhões, setecentos e quarenta e cinco mil, e seiscentos e dezessete reais”).*

*“Esta redução de capital, de fato, não necessita se justificar pelo artigo 174 da Lei das S/A, ou pelos artigos 1.082 a 1.084 do Novo Código Civil. Ela é uma decorrência natural, lógica e legítima das operações de cisão, e incorporação realizadas pela Brasoil OPCO e pela Impugnante, e está amparada, em realidade, pelo próprio artigo 226, § 1º e § 2º, da Lei das S/A.”*

*“Descabida também é a alegação do auditor fiscal no sentido de que a redução do capital da Impugnante não importou restituição aos sócios de parte do valor das ações.”*

*“Ora, a restituição do capital não importa necessariamente na devolução de dinheiro (caixa) ou de ativos aos sócios. Ela pode ocorrer também por meio da assunção e/ou cancelamento de passivos contra os sócios, como ocorreu no presente caso.”*

*“Por meio da cisão parcial da Brasoil OPCO e da incorporação do acervo cindido pela Impugnante, de fato ocorreu o cancelamento de parte da participação daquela empresa na Impugnante, com a conseqüente redução do capital desta. Porém, ao mesmo tempo, também ocorreu a assunção, pela Impugnante, de dívidas que estavam contabilizadas, antes da cisão, no passivo da Brasoil OPCO, bem como o cancelamento da dívida que a própria Brasoil OPCO tinha com a Impugnante.”*

*“Desta forma, a restituição do capital à Brasoil OPCO se deu por meio da assunção, pela Impugnante, do saldo do empréstimo com a Brasoil Finco, o que, conforme já verificamos, teve total suporte negocial e econômico, e por meio do cancelamento da dívida de mútuo que a Brasoil OPCO também tinha com a Impugnante.”*

*“Se, ao invés da cisão parcial seguida da incorporação do acervo líquido pela Impugnante, tivesse ocorrido a assunção da dívida pela Impugnante, o resultado seria o seguinte:*

- a Impugnante teria contabilizado um crédito contra a Brasoil OPCO no valor do saldo do empréstimo com a Brasoil Finco (como contrapartida da assunção da dívida);

- uma subsequente redução de capital na Impugnante geraria, por sua vez, um crédito da Brasoil OPCO contra a Impugnante, crédito este que poderia ser contabilmente compensado com os passivos da Brasoil OPCO com a Impugnante."

"Destá forma, é absolutamente descabida a alegação do auditor fiscal no sentido de que a redução do capital da Impugnante não resultou em restituição do capital à Brasoil OPCO."

### **3.1.6 - DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS FINANCEIRAS**

"Conforme transcrito no tópico relativo à autuação fiscal, o auditor considerou que, no ano-calendário de 2011, os recursos oriundos com a emissão das debêntures pela impugnante, no que se refere aos valores usados para pagamento do mútuo à Brasoil Finco e da multa por antecipação do mútuo à Brasoil Finco, geraram despesas indedutíveis."

"Destá forma, como o valor total de emissão das debêntures equivaleu a R\$ 160.000.000,00 (cento e sessenta milhões de reais) e, deste valor, a Impugnante utilizou R\$ 125.518.000,00 (cento e vinte e cinco milhões, e quinhentos e dezoito mil reais) para quitar o mútuo com a Brasoil Finco, e R\$ 2.505.000,00 (dois milhões e quinhentos e cinco mil reais) para pagar a multa por antecipação do mútuo, isto é, 80% do valor das debêntures, o auditor considerou 80% das despesas com juros sobre as debêntures como despesas indedutíveis. Este montante equivale a R\$ 19.367.005,54 (dezenove milhões, trezentos e sessenta e sete mil, cinco reais e cinquenta e quatro centavos) considerados como indedutíveis pelo auditor."

"Ademais, o montante contabilizado pela Impugnante como despesa de juros de empréstimo, no valor de R\$ 1.575.317,14 (um milhão, quinhentos e setenta e cinco mil, trezentos e dezessete reais e quatorze centavos), no ano-calendário de 2010, também foi considerado indedutível pelo auditor."

"Entendeu a autoridade fiscal que, tratando-se a despesa financeira de um tipo de despesa operacional, deveria preencher todos os requisitos do artigo 299, § 1o e § 2o do RIR/99. Ou seja, deveria ser lícita, necessária, usual ou normal em relação às atividades da empresa."

"Ora, engana-se o auditor ao aplicar o artigo 299 do RIR/99 às despesas financeiras. O artigo 374 deste mesmo diploma legal é que rege a questão da dedutibilidade das despesas com juros pagas pela empresa e não há nenhuma restrição neste artigo que se aplique ao caso presente."

"Assim, provada a legitimidade da operação que resultou na sucessão da Brasoil OPCO pela Impugnante, cabível a dedução das despesas financeiras."

"Não obstante, ainda que se aplicassem os requisitos do artigo 299 do RIR/99 à presente discussão, o argumento do auditor também estaria absolutamente superado, eis que a Impugnante já demonstrou largamente que o empréstimo assumido com a Brasoil Finco está diretamente relacionado à sua atividade e à geração das suas receitas tributáveis, eis que este passivo foi criado na Brasoil OPCO justamente para financiar a aquisição de ativos que passaram a fazer parte do patrimônio da Impugnante (direto de exploração do Bloco BCAM-40)."

"Sobre esse tema, a doutrina sempre esclarecedora de Ricardo Mariz de Oliveira ensina:

*"Em suma, o intérprete e aplicador da lei não deve "achar" que uma despesa é ou não é necessária ou, por outro lado, se é ou não é produto de liberalidade. O que ele deve fazer é constatar o fato que tenha dado origem a essa despesa e verificar objetivamente se o mesmo se relaciona com a atividade da empresa ou com sua fonte produtora, ou se dela decorre, ou se é inerente a ela, ou se deriva da existência da empresa e o seu papel social. Além disso, ele deve verificar se, sobre essa despesa há alguma norma excepcionante da dedutibilidade fiscal. Se for negativa essa investisação, ele deve confirmar que a despesa é necessária e dedutível na determinação do lucro real."*

*(Oliveira, Ricardo Mariz de; Fundamento do Imposto de Renda; Quartier Latine 2008)"*

*"Ora, as despesas financeiras geradas a partir da operação societária em discussão, sejam aquelas relacionadas aos juros e à multa do mútuo com a empresa do Grupo, sejam aquelas decorrentes da emissão das debêntures (cuja maioria dos proventos foi de fato utilizada para pagamento do mencionado mútuo), são usuais e necessárias às atividades geradoras de receitas da Impugnante, eis que financiaram seu principal ativo."*

*"No presente caso, a fiscalização simplesmente omitiu e ignorou que o mútuo assumido pela Impugnante com a reorganização societária realizada no Grupo estava intimamente vinculado à aquisição dos direitos de exploração do Bloco BCAM-40, sendo que não há dúvida de que tal ativo está diretamente ligado à operação da Impugnante."*

*"Assim, as despesas decorrentes do mútuo em questão, que, repita-se, financiou a aquisição do principal ativo da impugnante, bem como as despesas decorrentes da emissão das debêntures pela Impugnante, são consideradas essenciais para a sua atividade e fonte produtora, estando intrinsecamente ligadas ao objeto social da Impugnante."*

*"No que concerne à dedutibilidade dos juros pagos decorrentes de empréstimos, bem como do prêmio pago pela liquidação antecipada, o E. CARF entende pela dedutibilidade das despesas financeiras, já que são consideradas despesas operacionais:*

*"São dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A despesa financeira é, em regra, uma despesa operacional, salvo quando utilizado o recurso para fins estranhos à atividade fim. Se inexistente qualquer elemento de prova que descaracterize a normalidade e usualidade da contratação do empréstimo, a respectiva despesa com juros é dedutível na apuração do lucro real". (Acórdão 9101-00.589, publicado em 18/05/2010)*

*"DESPESAS OPERACIONAIS - DESPESAS FINANCEIRAS - DEDUTIBILIDADE - Na apuração, do resultado do exercício são dedutíveis, como despesa operacional, todos os dispêndios que guardem correlação com a atividade explorada e que forem documentadamente comprovados, inclusive as despesas bancárias, despesas financeiras e taxas de serviços. (Acórdão nº 10195524, publicado em 28/04/2006)"*

*"Assim, resta claro que as despesas financeiras incorridas com o mútuo assumido com a Brasoil Finco são todas dedutíveis, para fins de apuração, do lucro real da Impugnante."*

### **3.1.7- DETALHES DA EMISSÃO DE DEBÊNTURES**

*"Em decorrência da assunção do empréstimo com a Brasoil Finco, a Impugnante também precisou levantar valores para arcar com o referido mútuo, o que acarretou na busca de recursos de terceiros, mediante a emissão de debêntures."*

*“Com o recebimento dos valores via emissão das debêntures, foi possível a liquidação integral do mútuo com a Brasoil Finco, sendo que além do principal, a Impugnante arcou com a multa pelo pagamento antecipado.”*

*“Tais dispêndios, por terem clara natureza de despesa financeira e, conseqüentemente, despesa operacional, são também dedutíveis para fins de cálculo do IRPJ e CSLL.”*

*“Especificamente sobre os dispêndios incorridos pela Impugnante com a emissão das debêntures, conforme mencionado acima, houve o efetivo ingresso de recursos financeiros no Ativo da empresa emissora, ou seja, da Impugnante.”*

*“No caso em tela, vale ressaltar que houve, efetivamente, tal ingresso financeiro, já que o empréstimo com a Finco foi integralmente liquidado justamente com os valores levantados quando da emissão das debêntures, afastando qualquer ilação de que os recursos captados seriam revertidos para os sócios.”*

*“Sobre o tema, o E. CARF tem entendimento pacífico pela dedutibilidade das despesas decorrentes da emissão das debêntures, nos casos em que há o efetivo ingresso dos valores captados, exatamente como ocorreu no presente caso:*

*DESPESAS DE DEBÊNTURES DEDUTIBILIDADE - A dedução das despesas decorrentes das **obrigações relativas a** debêntures está condicionada, entre outras, à efetiva captação de novos recursos financeiros inerentes à emissão desses títulos, **circunstância não** verificada no presente caso”.*

**(Acórdão nº 103Z3613, publicado em 12/11/2008)**

*DESPESA. DEDUTIBILIDADE. Despesa dedutível é aquela necessária à atividade da pessoa jurídica, relativa à contraprestação de algo recebido, e comprovada com documentação hábil e idônea. DESPESAS DE DEBÊNTURES. DEDUTIBILIDADE. A dedução das despesas decorrentes das obrigações relativas a debêntures está condicionada, entre outras, à efetiva captação de novos recursos financeiros inerente à emissão desses títulos.(...)*

*“Assim, uma vez comprovado que houve a efetiva captação dos recursos, todas as despesas decorrentes das obrigações relativas às debêntures são dedutíveis para a apuração do lucro real.”*

### **3.1.8 CONCLUSÃO QUANTO ÀS DESPESAS FINANCEIRAS**

*“No caso dos autos, repita-se, as autoridades fiscais parecem simplesmente ter ignorado os documentos e evidências apresentados pela Impugnante quando da fiscalização, deixando de se aprofundar na análise dos fatos e presumindo tratar-se de despesas não vinculadas às atividades da Impugnante, e,/portanto, indedutíveis.”*

*“Além disso, como já foi inclusive verificado através das decisões acima transcritas, a prova da ocorrência dos fatos e a averiguação da verdade material para o Fisco, muito mais do que um ônus, se constituem em deveres jurídicos.”*

*“Cabe à fiscalização, ao lavrar um auto de infração, o ônus da prova da infração. A autuação baseada em mera presunção simples inverte ilegalmente tal ônus e, por isso, a autuação deve ser afastada, porque insatisfeito o dever da autoridade fiscal. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade (do qual deriva a presunção simples) por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador, violando o Princípio da Legalidade.”*

*“Com efeito, se a ocorrência do fato gerador é apenas provável e não certa, já que seria possível a ocorrência de fato diverso do descrito hipoteticamente pelo*

*legislador, estará o procedimento fiscal baseado em mera presunção simples. E, identificada a ocorrência de uma presunção simples, ter-se-á por não provado o fato alegado. As autoridades, no presente caso, não foram capazes de comprovar que as despesas não eram necessárias.”*

*“É inadmissível, assim, que o Fisco lavre auto de infração a partir de presunções. Esta é a lição clara do professor Luís Eduardo Schoueri:*

*"Arrazão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas, estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio, da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatária para que se dê o nascimento da obrigação tributária do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade – ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador" (Presunções simples e indícios no processo administrativo fiscal, in ROCHA, Valdir Oliveira, "Processo Administrativo Fiscal", 2o vol., São Paulo, Dialética, 1997, p. 85)."*

*"A fiscalização não trouxe aos autos qualquer prova de possível simulação ou fraude nas operações de mútuo, de emissão de debêntures e nas operações societárias, pautando-se em meras presunções de que toda a reorganização foi simulada, quando bastaria à fiscalização ter verificado que o mútuo assumido pela Impugnante estava diretamente ligado à aquisição do ativo a ela cedido."*

*"As autoridades se limitaram a uma simples leitura dos documentos, sem que a verdade dos fatos fosse efetivamente aferida, em respeito ao Princípio da Verdade Material que rege o processo administrativo tributário. E, diga-se mais, as autoridades deixaram de observar que a finalidade do processo administrativo tributário não é o estabelecimento da lide entre as partes (Fisco e contribuinte), mas a verificação da possibilidade de concretização ou não do lançamento."*

*"É este também o entendimento de Alberto Xavier:*

*"Sendo parte imparcial ou órgão de justiça, o Fisco não exprime um interesse em conflito ou contraposto ao do particular, contribuinte. E, sendo o fim do procedimento tributário um fim de aplicação objetiva da lei, ou seja, um fim de justiça, nele não se desenrola necessariamente um litígio, antes uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material." (in "Do lançamento no direito tributário brasileiro", 3a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005)."*

*Finalmente, vale transcrever mais uma vez a jurisprudência administrativa que corrobora todos estes argumentos da Impugnante:*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - NULIDADE - A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento." (Ac. 1o CCnº 103-19.789, em 08.12.98).*

*"Não há dúvidas, portanto, de que não merece prosperar a glosa das despesas financeiras da Impugnante, realizada pelo auditor fiscal autuante, devendo a autuação, neste ponto, ser integralmente cancelada e, portanto, restabelecida . a condição das*

*despesas financeiras em comento como dedutíveis para fins de apuração do lucro real da Impugnante.”*

### **3.2 - DA SUPOSTA SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO**

#### **3.2.1 - DOS FATOS RELACIONADOS AO TEMA**

*“No curso da fiscalização, a Impugnante foi intimada a esclarecer e apresentar a divergência entre o lucro-líquido tomado para o cálculo do lucro da exploração e o lucro líquido contábil dos anos calendários de 2009 e 2010 (antes e após a cisão e incorporação).”*

*“De fato, a Impugnante, em resposta à intimação, reconheceu que havia cometido alguns equívocos em suas DIPJs e, inclusive, requereu autorização para retificá-los, o que não foi deferido pelo fato de a ação fiscal já ter sido iniciada naquele momento.”*

*“Não obstante, embora a Impugnante tenha de fato se equivocado quanto ao valor utilizado a título de lucro líquido para o cálculo do lucro da exploração dos períodos, o auditor, ao realizar o lançamento da suposta diferença de imposto nos períodos acima, desconsiderou que a Impugnante efetuou uma exclusão indevida do lucro líquido, a qual neutralizou o primeiro equívoco. Além disso, a autoridade cometeu erros grosseiros, razão pela qual esta parte do lançamento também merece ser cancelada, pelo menos parcialmente, como passará a Impugnante a demonstrar.”*

*“Ao final do Termo de Verificação Fiscal, o auditor fiscal apresentou seu demonstrativo de apuração de ofício do lucro de exploração e do IRPJ anual a pagar. Muito embora neste demonstrativo, a fiscalização tenha corrigido o valor do lucro líquido para o cálculo do lucro da exploração, cometeu outros erros que a Impugnante passará a demonstrar.”*

*“Como forma de facilitar o entendimento dos Srs. Julgadores, a Impugnante apresenta abaixo, para cada um dos períodos, tabela comparando os valores que foram originalmente declarados pela Impugnante, os valores apurados de ofício pelo auditor fiscal e os valores retificados pela Impugnante e que refletem o correto cálculo do lucro da exploração. A Impugnante destaca em cada uma das tabelas os valores por ela apurados e ajustados que estão em discrepância com a apuração de ofício realizada pela fiscalização e, em seguida a cada uma das tabelas, apresenta seus argumentos de direito que comprovam que os seus ajustes, e não os do auditor fiscal, é que estão corretos”.*

#### **3.2.2 - DO CÁLCULO RELATIVO AO ANO-CALENDÁRIO DE 2009**

ANO-CALENDÁRIO 2009			
	Declarado	Ofício	Ajustado
<b>Ficha 08 - Demonstração do Lucro da Exploração</b>			
<b>Cálculo do Lucro da Exploração</b>			
12. Lucro Líquido-antes do IRPJ	25.779.922,77	15.472.454,00	15.472.454,00
16. CSLL	953.398,94	953.398,94	953.398,94
18. Resultados Negativos em Part. Societárias em SCP			
32. (-) Doações e Subvenções para Investimento	(1.913.444,65)	(1.913.444,65)	(1.913.444,65)
34. (-) Outras Exclusões	(11.595.839,63)	(11.595.839,63)	
35. Lucro da Exploração	13.224.037,43	2.916.568,66	14.512.408,29
<b>Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do IR sobre o Lucro Real</b>			
11. Lucro da Exploração da Ativ. com Redução de 75%	13.224.037,43	2.916.568,66	14.512.408,29
12. Imposto	1.983.605,61	437.485,30	2.176.861,24
13. Adicional	1.298.403,74	267.656,87	1.325.578,18
14. Sub-total	3.282.009,35	705.142,17	3.502.439,43
15. Redução	2.461.507,02	528.856,62	2.626.829,57
<b>Ficha 12 - A- Cálculo do IR sobre o Lucro Real</b>			
1. Aliquota de 15%	2.024.367,27	2.024.367,27	2.024.367,27
2. Adicional	1.325.578,18	1.325.578,18	1.325.578,18
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	(2.461.507,02)	(528.856,62)	(2.626.829,57)
18. (-) IR mensal pago por Estimativa	(897.828,92)	(827.589,31)	(897.828,92)
20. IR a pagar	(9.390,49)	1.993.499,52	(174.713,04)

“Com relação ao ano-calendário de 2009, inicialmente, concorda a Impugnante que deveria ter utilizado, para o cálculo do lucro da exploração, o lucro líquido antes do IRPJ, no valor de R\$ 15.472.454,00, constante da Ficha 06A, item 66, bem como da Ficha 07A, item 68, de sua DIPJ 2010 (doc. 18).”

“Porém, também verificou a Impugnante que outro erro cometeu no cálculo original, erro este que o auditor fiscal repetiu em sua apuração. A Impugnante, originalmente, excluiu do cálculo do lucro da exploração o montante de R\$ 11.595.839,63 a título de "Outras Exclusões".”

“Se os Srs. Julgadores observarem o item 39 da Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), da DIPJ 2010 da Impugnante, verão que este mesmo montante, foi excluído também do cálculo do lucro real. Neste caso, foi excluído corretamente.”

“De fato, no curso da fiscalização, por meio do item 7.1 do Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 27 de fevereiro de 2013, bem como do item 1.1 do Termo de Intimação datado de 31 de maio de 2005, a autoridade fiscal requereu que a Impugnante esclarecesse a origem deste valor na apuração do lucro real.”

“Em suas respostas datadas de 25 de abril de 2013 e de 22 de julho de 2013, esclareceu a Impugnante que o valor de R\$ 11.595.839,63 se referia a receitas diferidas decorrentes de contrato de fornecimento com a Petrobrás, eis que o artigo 409 do RIR/99 autoriza a impugnante a diferir a tributação "até sua efetiva realização (regime de caixa).”

“Desta forma, nos termos do inciso I do mencionado artigo 409, a Impugnante, em relação ao ano-calendário de 2009, excluiu da apuração do lucro real, a parcela do lucro do fornecimento computado no resultado do período de apuração,

*proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado, mas não recebida até a data do balanço de encerramento de 2009 (notas fiscais emitidas e não recebidas em 2009)."*

*"Em sua resposta datada de 22 de julho de 2013, a Impugnante apresentou cópia dos contratos com a Petrobrás e respectivos aditivos, relativos à venda à Petrobrás do volume total de óleo condensado, bem como do volume total de gás natural produzidos no campo de Manati situado na Bacia de Camamú, Estado da Bahia (doc.19)."*

*"Da mesma forma, apresentou a memória de cálculo com a composição do valor da receita diferida de R\$ 11.595.839,63 e o respectivo LALUR que reflete este montante (doc. 20)."*

*"Ora, nem precisaria a Impugnante apresentar todos estes documentos novamente, pois a fiscalização não questiona tal exclusão da apuração do lucro real. Equivoca-se a fiscalização, no entanto (como também havia se equivocado a Impugnante, originalmente), ao excluir "este mesmo montante do cálculo do lucro da exploração, eis que não há previsão legal para tanto."*

*"Com efeito, observando a redação tanto do artigo 544 do RIR/99, como do artigo 57 da IN SRF nº 267, considera-se que o lucro da exploração é o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o IRPJ, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: parte das receitas financeiras que excederem as despesas financeiras; rendimentos e prejuízos de participações societárias; resultados não operacionais; resultados obtidos em operações realizadas no exterior; valores baixados na conta de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de: a) receita não operacional; b) patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração; reserva especial (art. 2º da Lei nº 8.200/91); parcela do lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional, realizado a partir do período em que o empreendimento instalado na área da Sudene e Sudam entrar em fase de operação; e tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real."*

*"Não há, portanto, qualquer previsão legal para que, do cálculo do lucro da exploração, também se excluam as receitas diferidas decorrentes de contratos de empreitada ou fornecimento com pessoa jurídica de direito público, empresas públicas, ou sociedades de economia, mista. Somente existe previsão de exclusão destas receitas da apuração do lucro real, nos exatos termos do artigo 409 do RIR/99."*

*"Se existisse previsão legal para que as receitas diferidas fossem excluídas do cálculo do lucro da exploração, da mesma forma deveria haver previsão expressa para que fossem adicionadas a este cálculo no período de apuração em que efetivamente recebidas (como ocorre na apuração do lucro real). E não há!"*

*"Assim, não restam dúvidas de, que a apuração de ofício perpetrada pelo auditor fiscal equivoca-se ao excluir o montante de R\$ 11.595.839,63 do cálculo do lucro da exploração de 2009."*

*"Desta forma, mesmo considerando o valor correto do lucro líquido antes do IRPJ, de R\$ 15.472.454,00, o lucro da exploração de 2009 resulta em R\$ 14.512.408,29, montante superior, inclusive, ao que havia sido incorretamente declarado pela Impugnante, resultando em uma redução de R\$ 2.626.829,57, conforme a tabela acima."*

*"Também se equivocou o auditor fiscal na apuração da suposta diferença de IRPJ que seria devida pela impugnante. Neste cálculo, além de ter utilizado o valor incorreto da redução correspondente ao lucro da exploração, como acima visto, o auditor não considerou todo montante efetivamente recolhido pela impugnante a título de IRPJ calculado mensalmente por estimativa."*

“Com efeito, conforme comprovam os documentos de arrecadação (DARFs) anexos (doc.21), a Impugnante de fato recolheu, durante o ano-calendário de 2009, o montante total de R\$ 897.828,92, e não, R\$ 827.589,31, como considerado pela fiscalização”.

“A tabela abaixo demonstra de forma clara a composição do valor efetivamente recolhido a título de IRPJ e comprovado por meio dos DARFs anexos:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR DO PRINCIPAL	DATA DE RECOLHIMENTO
31/01/2009	R\$ 151.402,88	27/02/2009
31/01/2009	R\$ 4.360,95	15/05/2009 multa e juros de mora também recolhidos
28/02/2009	R\$ 124.111,52	31/03/2009
31/03/2009	R\$ 115.019,53	30/04/2009
30/04/2009	R\$ 266.610,00	29/05/2009
30/11/2009	R\$ 24.243,00	30/12/2009
30/11/2009	R\$ 36.606,13	14/05/2010 multa e juros de mora também recolhidos
31/12/2009	R\$ 175.474,92	29/01/2010
	TOTAL: R\$ 897.828,93	

“Em seu Demonstrativo de Apuração de Ofício, o auditor fiscal informa que os valores a título de IRPJ pago por estimativa, que considerou em cada período, são aqueles declarados pela Impugnante em suas DCTFs. Analisando as DCTFs do 1o e 2o semestres de 2009 (doc. 22), a Impugnante verifica que o montante por ela declarado e recolhido coincide exatamente com o valor que declarou em sua DIPJ.”

“Assim, errou mais uma vez o auditor em sua apuração, devendo ser confirmado o cálculo ora apresentado pela Impugnante, qual seja:

- Lucro da Exploração= R\$ 14.512.408,29

- Redução=R\$ 2.626.829,57

-IRPJ a pagar= (174.713,04)”

“Portanto, não há qualquer diferença de IRPJ a pagar em relação ao ano-calendário de 2009. Pelo contrário, neste período, gerou-se saldo negativo em valor superior ao que havia, inclusive, sido declarado pela Impugnante em sua DIPJ 2010.”

“É de rigor que o lançamento relativo ao ano calendário de 2009 seja.pois, integralmente cancelado.”

### 3.2.3- DO CÁLCULO RELATIVO AO PERÍODO DE 01/01 A 29/11/2010

ANO-CALENDARIO 2010 – 01/01 a 29/11/2010			
	Declarado	Ofício	Ajustado
Ficha 08 - Demonstração do Lucro da Exploração			
Cálculo do Lucro da Exploração			
12. Lucro Líquido-antes do IRPJ	42.324.110,28	36.500.563,41	36.500.563,41
16. CSLL	3.562.554,16	3.074.157,85	3.074.157,85
ANO-CALENDARIO 2010 – 01/01 a 29/11/2010			
	Declarado	Ofício	Ajustado
18. Resultados Negativos em Part. Societárias em SCP			
32. (-) Doações e Subvenções para Investimento	(7.231.368,07)	(7.231.368,07)	(6.193.073,29)
34. (-) Outras Exclusões			
35. Lucro da Exploração	38.655.296,37	32.343.353,19	33.381.647,97
Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do IR sobre o Lucro Real			
11. Lucro da Exploração da Ativ. Com Redução de 75%	38.655.296,37	32.343.353,19	33.381.647,97
12. Imposto	5.798.294,06	4.851.502,98	5.007.247,20
13. Adicional	3.843.529,64	3.210.335,32	3.319.611,91
14. Sub-total	9.641.824,10	8.061.838,30	8.326.859,11
15. Redução	7.231.368,07	6.046.378,72	6.245.144,23
Ficha 12 – A- Cálculo do IR sobre o Lucro Real			
1. Aliquota de 15%	5.937.590,27	5.937.590,27	5.937.590,27
2. Adicional	3.936.393,51	3.936.393,51	3.936.393,51
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	(7.231.368,07)	(6.046.378,72)	(6.245.144,33)
18. (-) IR mensal pago por Estimativa	(2.642.615,71)	(1.889.329,24)	(2.642.615,71)
20. IR a pagar	0,00	1.938.275,82	986.223,74

“Com relação ao período de 1º de janeiro a 29 de novembro de 2010 (pré-cisão/incorporação), concorda a Impugnante que deveria ter utilizado, para o cálculo do lucro da exploração, o lucro líquido antes do IRPJ, no valor de R\$ 36.500.563,41, constante da Ficha 06A, item 68, bem como da Ficha 07A, item 68, de sua DIPJ 2010 relativa ao período acima mencionado (doc. 23).”

“Porém, também verificou a Impugnante que outro erro cometeu no cálculo original, erro este que o auditor fiscal repetiu em sua apuração. A Impugnante, originalmente, excluiu do cálculo do lucro da exploração o montante de R\$ 7.231.368,07 a título de "Doações e Subvenções para investimento", conforme havia declarado no item 32 da Ficha 08 de sua DIPJ.”

“Contudo, o valor correto que deveria ter sido excluído a título de "Doações e Subvenções para Investimento" é o constante no item 32 da Ficha 06A, que se repete no item 32 da Ficha 07A, qual seja, R\$ 6.193.073,29.”

“Desta forma, mesmo considerando o valor correto do lucro líquido antes do IRPJ, de R\$ 36.500.563,41, o lucro da exploração de 1º de janeiro a 29 de novembro de 2010 resulta em R\$ 33.381.647,97, montante ligeiramente superior "ao apurado pelo auditor fiscal, resultando em uma redução de R\$ 6.245.144,33, conforma tabela acima.”

“A tabela abaixo demonstra de forma clara a composição do valor efetivamente recolhido a título de IRPJ e comprovado por meio dos DARFs anexos:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR DO PRINCIPAL	DATA DE RECOLHIMENTO OU COMPENSAÇÃO
31/01/2010	R\$ 268.755,27	16/03/2010 multa e juros de mora também recolhidos
31/01/2010	R\$ 19.321,52	21/05/2010 multa e juros de mora também recolhidos
28/02/2010	R\$ 169.842,48	08/04/2010 multa e juros de mora também recolhidos
28/02/2010	R\$ 73,87	21/05/2010 multa e juros de mora também recolhidos
31/03/2010	R\$ 157.219,58	30/04/2010
30/04/2010	R\$ 175.276,12	31/05/2010
31/05/2010	R\$ 152.725,40	27/07/2010 multa e juros de mora também recolhidos
30/06/2009	R\$ 154.981,07	30/07/2010
31/07/2010	R\$ 173.833,85	30/09/2010 multa e juros de mora também recolhidos
31/08/2010	R\$ 181.974,94	29/09/2010 multa e juros de mora também recolhidos
31/08/2010	R\$ 856,08	15/09/2010 DCOMP 27620.99313.150910.1.3.02-3805
30/09/2010	R\$ 350,04	29/10/2010
30/09/2010	R\$ 192.062,46	29/10/2010
31/10/2010	R\$ 202.596,52	30/11/2010
30/11/2010	R\$ 792.746,49	31/01/2011 multa e juros de mora também recolhidos
	TOTAL R\$ 2.642.615,69	

*“Em seu Demonstrativo de Apuração de Ofício, o auditor fiscal informa que os valores a título de IRPJ pago por estimativa, que considerou em cada período, são aqueles declarados pela Impugnante em suas DCTFs. Analisando as DCTFs do 1o e 2o semestres de 2009 (doc. 22), a Impugnante verifica que o montante por ela declarado e recolhido coincide exatamente com o valor que declarou em sua DIPJ.”*

*“Assim, errou mais uma vez o auditor em sua apuração, devendo ser confirmado o cálculo ora apresentado pela Impugnante, qual seja:*

*- Lucro da Exploração= R\$ 33.381.647,97*

*- Redução=R\$ 6.245.144,33*

*-IRPJ a pagar= (986.223,74)”*

*“Portanto, a diferença de IRPJ a pagar em relação ao período de janeiro a novembro de 2010 é muito inferior ao levantado pelo auditor.”*

### **3.2.4-DO CÁLCULO RELATIVO AO PERÍODO DE 30/11 A 31/12/2010**

ANO-CALENDARIO 2010 – 30/11 a 31/12/2010			
	Declarado	Ofício	Ajustado
Ficha 08 - Demonstração do Lucro da Exploração			
Cálculo do Lucro da Exploração			
12. Lucro Líquido-antes do IRPJ	15.278.562,37	5.865.871,41	5.865.871,49
16. CSLL	576.995,01	694.820,14	694.820,14
18. Resultados Negativos em Part. Societárias em SCP	450.463,81	450.463,81	450.463,81
32. (-) Doações e Subvenções para Investimento	(1.168.057,88)	(1.168.057,88)	(1.120.153,45)
34. (-) Outras Exclusões	(8.892.321,26)	(8.892.321,26)	
35. Lucro da Exploração	6.245.642,05	(3.049.223,78)	5.891.001,99
Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do IR sobre o Lucro Real			
11. Lucro da Exploração da Ativ. Com Redução de 75%	6.245.642,05	0,00	5.891.001,99
12. Imposto	936.846,31	0,00	883.650,30
13. Adicional	620.564,20	0,00	585.424,67
14. Sub-total	1.557.410,51	0,00	1.469.074,97
15. Redução	1.168.057,88	0,00	1.101.806,23
Ficha 12 – A- Cálculo do IR sobre o Lucro Real			
1. Aliquota de 15%	961.658,35	961.658,35	961.658,35
2. Adicional	637.105,57	637.105,57	637.105,57
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	(1.168.057,88)	(0,00)	(1.101.806,23)
18. (-) IR mensal pago por estimativa	(430.706,04)	(0,00)	(430.706,04)
20. IR a pagar	0,00	1.598.763,921	66.521,65

“Com relação ao período de 30 de novembro a 31 de dezembro de 2010 concorda a Impugnante que deveria ter utilizado, para o cálculo do lucro da exploração, o lucro líquido antes do IRPJ, no valor de R\$ 5.865.871,49, constante da Ficha 06A, item 71, bem como da Ficha 07A, item 71, de sua DIPJ 2011 (doc. 27).”

“Mais uma vez, verificou a Impugnante que outro erro cometeu no cálculo original, erro este que o auditor fiscal repetiu em sua apuração. A Impugnante, originalmente, excluiu do cálculo do lucro da exploração o montante de R\$ 8.892.321,26 a título de "Outras Exclusões".

“Se os Srs. Julgadores observarem o item 78 da /Ficha 09 - A (Demonstração do Lucro Real), da DIPJ 2011 da Impugnante, verão que este mesmo montante foi excluído também do cálculo do lucro real. Neste caso, foi excluído corretamente.”

“De fato, no curso da fiscalização, por meio do item 7.1 do Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 27 de fevereiro de 2013, bem como do item 1.1 do Termo de Intimação "datado de 31 de maio de 2005, a autoridade fiscal requereu que a Impugnante esclarecesse a origem deste valor na apuração do lucro real.”

“Em suas respostas datadas de 25 de abril de 2013 e de 22 de julho de 2013, esclareceu a Impugnante que o valor de R\$ 8.892.321,26 se referia a receitas diferidas decorrentes de contrato de fornecimento com a Petrobrás, eis que o artigo 409 do RIR/99 autoriza a Impugnante a diferir a tributação até sua efetiva realização (regime de caixa).”

“Desta forma, nos termos do inciso I do mencionado artigo 409, a Impugnante, em relação ao ano-calendário de 2010, especificamente dezembro de 2010, excluiu da apuração do lucro real, a parcela do lucro do fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse

*resultado, mas não recebida até a data do balanço de encerramento de 2010 (notas fiscais emitidas e não recebidas em 2010)."*

*"Em sua resposta datada de 22 de julho de 2013, a Impugnante apresentou cópia dos contratos com a Petrobrás e respectivos aditivos, relativos à venda à Petrobrás do volume total de óleo condensado, bem como do volume total de gás natural produzidos no campo de Manati situado na Bacia de Camamu, Estado da Bahia (doc. 19)."*

*"Da mesma forma, apresentou a memória de cálculo com a composição do valor da receita diferida de R\$ 8.892.321,26 e o respectivo LALUR que reflete este montante (doc. 28)."*

*"Ora, nem precisaria a Impugnante apresentar todos estes documentos novamente, pois a fiscalização não questiona tal exclusão da apuração do lucro real. Equivoca-se a fiscalização, no entanto (como também havia se equivocado a Impugnante, originalmente), ao excluir este mesmo montante do cálculo do lucro da exploração, eis que não há previsão legal para tanto, como lá discorreu amplamente a Impugnante em tópico acima."*

*"Com efeito, observando a redação tanto do artigo 544 do RIR/99, como do artigo 57 da IN SRF nº 267, verifica-se que não há qualquer previsão legal para que, do cálculo do lucro da exploração, também se excluam as receitas diferidas decorrentes de contratos de empreitada ou fornecimento com pessoa jurídica de direito público, empresas públicas, ou sociedades de economia mista. Somente existe previsão de exclusão destas receitas da apuração do lucro real, nos exatos termos do artigo 409, do RIR/99."*

*"Assim, não restam dúvidas de que a apuração de ofício perpetrada pelo auditor fiscal equivoca-se ao excluir o montante de R\$ 8.892.321,26 do cálculo do lucro da exploração do período de 30 de novembro a 31 de dezembro de 2010."*

*"Porém, também" verificou a, Impugnante' que outro erro cometeu no cálculo original, erro este que o auditor fiscal também repetiu em sua apuração. A Impugnante, originalmente, excluiu do cálculo do lucro da exploração o montante de R\$ 1.168.057,88 a título de "Doações e Subvenções para Investimento", conforme havia declarado no item 34 da Ficha 08 de sua DIPJ 2011."*

*"Contudo, o valor correto que deveria ter sido excluído a título de "Doações e Subvenções para Investimento" é o constante no item 32 da Ficha 06A, que se repete no item 32 da Ficha 07A, qual seja, R\$ 1.120.153,45."*

*"Desta forma, mesmo considerando o valor correto do lucro líquido antes do IRPJ, de R\$ 5.865.871,49, o lucro da exploração de 30 de novembro a 31 de dezembro de 2010 resulta em R\$ 5.891.001,99, gerando uma redução de R\$ 1.101.806,23, conforme a tabela acima."*

*"Também se equivocou o auditor fiscal na apuração da suposta diferença de IRPJ que seria devida pela Impugnante. Neste cálculo, além de ter utilizado o valor incorreto da redução correspondente ao lucro da exploração, como acima visto, o auditor não considerou o montante efetivamente recolhido pela Impugnante a título de IRPJ relativamente a dezembro de 2010."*

*"Com efeito, conforme comprovam os documentos, de arrecadação (DARFs) anexos (doc. 29), a Impugnante de fato recolheu, em relação a dezembro de 2010, o montante total de R\$ 430.706,04, conforme declarou."*

*“A tabela abaixo demonstra de forma clara a composição do valor efetivamente recolhido a título de IRPJ e comprovado por meio dos DARFs anexos:*

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR DO PRINCIPAL	DATA DE RECOLHIMENTO
31/12/2010	R\$ 199.447,98	31/01/2011
31/12/2010	R\$ 231.258,06	20/04/2011
	TOTAL R\$ 430.706,04	

*“Assim, errou mais uma vez o auditor em sua apuração, devendo ser confirmado o cálculo ora apresentado pela Impugnante, qual seja:*

*- Lucro da Exploração= R\$ 5.891.001,99*

*- Redução=R\$ 1.101.806,23*

*-IRPJ a pagar= (66.251,65)”*

*“Portanto, a diferença de IRPJ a pagar em relação ao período de 30 de novembro a 31 de dezembro de 2010 é muito inferior ao levantado pelo auditor.”*

### **3.3- DO NÃO CABIMENTO DA MULTA DE 150%**

*“Reitera a Impugnante que em momento algum houve má fé ou qualquer outro comportamento que possa ser considerado como ilícito ou abusivo, e que autorize a aplicação da penalidade agravada. A Impugnante já demonstrou ao longo desta Impugnação que todo o tempo agiu de boa fé e que em momento algum houve a intenção de sonegar tributos.”*

*“Além disso, no que tange à diferença apontada pela Fiscalização no lucro de exploração, a impugnante reconheceu que cometeu um equívoco no cálculo, mas tal equívoco não decorreu de dolo, tanto que ;o resultado correto do cálculo, demonstrado com detalhes pela Impugnante, gerou, em relação a 2009, saldo negativo ainda maior do que originalmente calculado pela Impugnante, e, em relação a 2010, montante muito inferior ao apurado pelo auditor fiscal. A Impugnante, como dito reconheceu seus erros de cálculo, mas alguns destes erros foram repetidos pelo próprio auditor, o que fortalece ainda mais seu argumento de que seus equívocos jamais decorreram de dolo ou má fé.”*

*“O Fisco, quando do lançamento, aplicou a multa de 150% prevista no artigo 44, II, da Lei no. 9.430/96 (redação vigente à época dos fatos geradores):*

*Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*- 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*- 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. '*

*Os artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/64 dispõem o quanto segue:*

*“Art 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

- das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”*

*“Ora, verifica-se que a fiscalização entende que houve evidente intuito de fraude nas práticas adotadas pela Impugnante.”*

*“Conforme demonstrado nos tópicos acima, a Impugnante não agiu de forma dolosa e não há qualquer prova que pudesse ser utilizada para evidenciar qualquer alegação neste, sentido.”*

*“A simulação, fraude ou conluio pressupõem a conduta dolosa e esta há que restar provada. No caso, o fisco concluiu que há simulação, pois a Impugnante teria supostamente empreendido uma reorganização societária somente para economizar tributos.”*

*“Ora, a Impugnante utilizou-se de uma operação (cisão parcial seguida de incorporação), absolutamente suportada por propósito comercial e econômico, além de estar prevista na legislação societária e ter sido devidamente publicada e registrada pela Impugnante.”*

*“Sonegação é a conduta dolosa que visa à diminuição ou supressão de tributo, o que não ocorreu no caso. Da mesma maneira, fraude pressupõe a ação dolosa no sentido de alterar e acobertar a situação que constitui o fato gerador, ou mesmo retardar a sua ocorrência, o que também não ocorreu e não foi provado. Por fim, o conluio pressupõe o ajuste entre duas pessoas, visando dissimular a ocorrência do fato gerador. Mais uma vez, tal não ocorreu e não há qualquer prova neste sentido.”*

*“Diante do exposto, verifica-se que é totalmente infundada a aplicação da penalidade no percentual de 150%, em virtude da total inexistência do "evidente intuito de fraude" e da inexistência de sonegação.”*

*“A jurisprudência do CARF rechaça a aplicação da multa de 150% em casos análogos:*

*“Decorre do texto legal que a penalidade mais onerosa somente pode concretizar-se quando presente o evidente intuito de fraudar o Fisco definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4502/64, que tratam das figuras de sonegação, fraude e conluio, e têm como característica principal a presença do dolo nas ações executadas, como se observa adiante. (...) Importante salientar que esses artigos, assim como a lei no. 9.430/96, foram inseridos no contexto de sua matriz legal para imprimir as condições agravantes das infrações neta previstas. Portanto, quando a infração tributária comum revestir-se de uma ou mais dessas características adquire novos contornos e transforma-se em outra modalidade, de maior peso pelo evidente intuito de fraudar o Fisco.”*

*“Como o dolo é atributo principal em todas as figuras citadas, importante buscar a sua definição jurídica, que trazemos do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, 2a ed. E.:*

*“Dolo. Do latim dolus (artifício, manha, esperteza, velhacaria), na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano ou manejo, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem (acepção civil). No sentido penal, é o desígnio criminoso, a intenção criminosa de fazer o mal, que se constitui em crime ou delito, seja por ação ou por omissão. Consiste na prática de ato ou omissão de fato, de que resultou crime ou delito, previsto em lei, quando quis o agente o resultado advindo ou assumiu o risco de produzi-lo”.*

*“O conceito adotado deve ser aquele vinculado à área penal pois decorre de atos praticados no relacionamento tributário dos quais a possível existência de infração que pode enquadrar-se como crime, seja de sonegação fiscal, como definido na Lei no. 4729/65, artigo V, seja contra a ordem tributária, previsto, na Lei no. 8.137/90, em seus artigos 1o e 2o. Destarte, cabe verificar se as infrações praticadas consistiram em ato ou omissão de fato, de que possível concretização ” - de crime ou delito, como citado, e se houve intenção do agente em obter o resultado ou se assumiu o risco de produzi-lo.” (Recurso no. 128.788, publicado em 21/08/2002).”*

*“Ainda que se admita que a reorganização-societária pode ser desqualificada pelo Fisco, o que só se sustenta em respeito ao princípio da eventualidade, o CARF afasta a multa qualificada nos casos em que o Contribuinte pratica atos legais ainda que considerados dentro de um contexto de dissimulação:*

*“MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com "toda publicidade que os atos exigiram." (Acórdão nº 1070S837, publicado em 06/12/2006)”*

*“Assim, resta claro que no presente caso não é possível apenas a Impugnante com a multa qualificada, vez que não há sequer indícios de terem sido praticados atos fraudulentos. Ora, todas as operações realizadas foram devidamente informadas pela Impugnante, com as devidas declarações e registros contábeis. O Fisco não teve qualquer dificuldade em apurar os elementos dos negócios jurídicos realizados, e devidamente qualificá-los, para exigir o tributo devido.”*

*“Em casos envolvendo infrações mais graves e devidamente comprovadas, o Conselho já entendeu ausente o intuito de fraude:”*

*“Sanção Tributária - Multa Qualificada - Justificativa para Aplicação - Evidente intuito de fraude - Conta Bancária não Contabilizada - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4502/64. A falta de registro na contabilidade de valores constantes dos extratos bancários (créditos/débitos) oriundos de conta bancária pertencente à empresa fiscalizada e movimentada por esta, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do artigo 992, do RIR.(Acórdão no. 104-19931, publicado em 16/04/2004).”*

*“Portando, não há qualquer evidência no sentido de que houve sonegação ou fraude. Contrariamente, há inúmeras provas acerca da existência e regularidade das operações e da boa fé, bem como o Fisco não tem nenhuma prova ou indício no sentido da presença do evidente intuito de fraude (sonegação).”*

*“Assim, resta evidenciada a inaplicabilidade da multa de 150%.”*

#### **4- DO PEDIDO**

*“Diante de tudo que foi largamente comprovado e demonstrado, requer a Impugnante que o Auto de Infração ora impugnado seja julgado -totalmente improcedente, cancelando-se o crédito tributário nele consubstanciado, com base nos argumentos supra.”*

*“Alternativamente, requer a Impugnante que o lançamento relativo à glosa das despesas financeiras seja integralmente cancelado, e o lançamento relativo à superestimação do lucro da exploração seja parcialmente cancelado, de acordo com os cálculos apresentados pela Impugnante. Neste caso, requer, ainda, a Impugnante a redução da multa para 75%.”*

*Subsidiariamente, caso não "se entenda de pronto pela improcedência do lançamento ora guerreado, requer a Impugnante seja o julgamento desta Impugnação convertido em diligência. Neste caso, os quesitos para a realização de diligência são os seguintes:*

*- confirmação de que o valor captado pela Brasoil OPCO foi usado para a aquisição do Bloco BCAM-40, que acabou sendo capitalizado/transferido à Impugnante;*

*- confirmação de que o valor captado pela Brasoil OPCO e usado para a aquisição do Bloco BCAM-40 foi transferido à Impugnante quando da cisão da Brasoil OPCO e incorporação do acervo líquido pela Impugnante;*

*- confirmação de que o valor arrecadado com as debêntures foi utilizado para quitar o empréstimo assumido pela Impugnante em virtude da sucessão decorrente da cisão e incorporação do acervo líquido da Brasoil OPCO;*

*- confirmação de que, na prática, a cisão da Brasoil OPCO, seguida de incorporação do acervo líquido pela Impugnante, fez com que as receitas geradas pelo Bloco BCAM-40 e as despesas financeiras decorrentes do empréstimo usado para a aquisição do referido Bloco BCAM-40 se alinhassem;*

*- confirmação de que, no cálculo do lucro da exploração de 2009, a autoridade fiscal excluiu o valor de R\$11.595.839,63 indevidamente, bem como não considerou o total de R\$ 897.828,92 pagos a título de IRPJ por estimativa; confirmação de que, em virtude dos erros apontados acima, a Impugnante recolheu imposto de renda em valor superior ao devido, no montante de R\$ 174.713,04.*

*- confirmação de que, no cálculo do lucro da exploração de janeiro a novembro de 2010, a autoridade fiscal excluiu do lucro líquido o valor de doação e subvenção governamental de R\$ 7.231.368,07, ao passo que o valor correto seria de R\$ 6.193.073,29; confirmação de que a Impugnante recolheu IRPJ "por estimativa no valor de R\$2.642.615,69, muito superior aos R\$ 1.889.329,24 considerados pelo fiscal";*

*- confirmação de que, no cálculo do lucro da exploração do período de 30 de novembro a 31 de dezembro de 2010, a autoridade excluiu, do lucro-líquido, indevidamente, o valor de R\$ 8.892.321,26; confirmação de que a fiscalização excluiu do lucro líquido o valor*

*da doação e subvenção governamental de R\$1.168.057,88, ao passo que o valor correto seria de R\$1.120.153,45.*

*Finalmente, protesta e desde logo requer a apresentação de provas complementares, se necessárias, em respeito ao princípio da verdade material.*

A r. DRJ/SA decidiu então considerar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE para rejeitar o pedido de diligência, e, no mérito: **manter** o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 4.077.541,53 (quatro milhões, setenta e sete mil, quinhentos e quarenta e um reais e cinquenta e três centavos), e **exonerar** o valor de R\$ 4.673.498,85 (quatro milhões, seiscentos e setenta e três mil, quatrocentos e noventa e oito reais e oitenta e cinco centavos), juntamente com os correspondentes encargos legais, observando-se, com relação ao crédito tributário relativo ao IRPJ aqui mantido, a redução da Multa de Ofício de 150% para 75% (setenta e cinco por cento); e **exonerar a totalidade da** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 1.168.020,40 (um milhão, cento e sessenta e oito mil, vinte reais e quarenta centavos), em acórdão que restou assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/12/2009, 29/11/2010, 31/12/2010, 31/12/2011

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PROVA DOCUMENTAL.

Deve ser indeferido o pedido de diligência que visa a produção de prova documental, a qual deve ser apresentada no momento da impugnação sob pena de preclusão.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/12/2009, 29/11/2010, 31/12/2010, 31/12/2011

LANÇAMENTO. ATO JURÍDICO. CAUSA GERAL. DESPESAS FINANCEIRAS GLOSADAS. AQUISIÇÃO DE ATIVOS. OBJETIVO SOCIAL.

Incabível o lançamento que desconsidera o ato jurídico legalmente praticado, se o fisco não logra comprovar que estes foram praticados sem nenhuma causa real e predominante, ademais se as despesas financeiras glosadas foram resultantes de operação financeira que viabilizou a aquisição de ativos cuja finalidade foi de tornar possível o objeto social da contribuinte.

CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LUCRO DIFERIDO.

Descabe o estorno no cálculo do lucro da exploração do valor relativo às outras exclusões informados no LALUR, a título de lucro diferido, uma vez que tal lucro não está sendo submetido à tributação no ano-calendário em que se está utilizando o incentivo fiscal.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Incabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), a qual deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento) pela falta de recolhimento do imposto apurada em procedimento de ofício, se a contribuinte, antes do procedimento de ofício, deu conhecimento à autoridade tributária das

circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que afasta a figura do dolo e o evidente intuito de fraude.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/12/2011

LANÇAMENTO DO IRPJ. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando dos mesmos pressupostos fáticos que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O presente Recurso de ofício chegou então a este r. CARF para análise em segunda instância.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

### **1. DA ADMISSIBILIDADE:**

O Recurso de Ofício submete a decisão recorrida a condição de eficácia de confirmação ou revogação da decisão antes proferida pela DRJ que em análise aprofundada entendeu por exonerar parcialmente o crédito tributário exigido do contribuinte.

A decisão da DRJ ao considerar por regularmente dedutíveis as despesas financeiras decorrentes da reorganização societária exonera R\$ 4.673.498,85 (quatro milhões, seiscentos e setenta e três mil, quatrocentos e noventa e oito reais e oitenta e cinco centavos), juntamente com os correspondentes encargos legais, observando-se, com relação ao crédito tributário relativo ao IRPJ aqui mantido, a redução da Multa de Ofício de 150% para 75% (setenta e cinco por cento); e **exonerar a totalidade da** Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido – CSLL, no valor de R\$ 1.168.020,40 (um milhão, cento e sessenta e oito mil, vinte reais e quarenta centavos).

O crédito exonerado em muito ultrapassa o valor de alçada fixado na Portaria n.63/2016 ao que merece ser detidamente analisada por este Conselho a decisão proferida pela DRJ, portanto, admito o presente recurso.

## **2. DO MÉRITO:**

### **2.1. DA SUPOSTA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NA REDUÇÃO DE CAPITAL E (IN) DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS FINANCEIRAS (art.374, RIR):**

O auto de infração lavrado imputa à recorrida a prática de redução de capital em descompasso com as hipóteses previstas na legislação societária ao que desprovidas de propósito comercial sendo supostamente realizadas com o único objetivo de assumir dívidas intra-grupo a fim de propiciar dedução de despesas financeiras na apuração do lucro real e da base de cálculo do IRPJ/CSLL.

De início importante consignar que nossa legislação tributária pátria não acolhe a teoria do propósito comercial ao que não vislumbra-se fundamento legal algum a autorizar que a autoridade fiscal empreenda a desconsideração dos efeitos tributários de qualquer ato jurídico com base em ausência de propósito comercial.

A dedutibilidade das despesas financeiras incorridas pela recorrida é decorrência natural e automática dos ônus assumidos com a exploração do Bloco BCAM-40 ao que a autoridade fiscal, jamais, poderia inferir serem (des)necessárias, com base no art.299, do RIR, as despesas incorridas: em primeiro porque o dispositivo não se aplica no caso em exame que observa o art.374, do RIR; e, subsidiariamente, ainda que se entenda pela aplicação do 299 tem-se por fartamente comprovado nos autos a necessidade das despesas incorridas na (re)organização societária, mediante cisão parcial e incorporação descendente (*downstream*) que permitiu à recorrida a exploração do Bloco BCAM-40.

A DRJ empreendeu minuciosa e aprofundada análise entendendo pela legitimidade da operação de redução de capital e dedutibilidade das dívidas como despesas financeiras ao que peço vênha aos n. colegas conselheiros para adotá-la como razões de decidir:

(...) os dois pressupostos que basearam a glosa das despesas financeiras foi a ilegalidade da redução de capital e a não cobrança de juros em operações de empréstimos anteriores, levando à conclusão de tratarem-se de manobras fraudulentas, com único objetivo de redução do lucro tributável.

A fiscalização alegou que a redução de capital não atendeu aos requisitos da Lei nº 6.404/76 e da Lei nº 10.406/02 (Código Civil de 2002).

A Lei nº 6.404/76, em seu artigo 173 determina que a redução de capital pode ocorrer, por meio de deliberação da Assembléia Geral quando houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

Por sua vez, a Lei nº 10.406/2002, em seu artigo 1.082, determina que tal redução, mediante modificação contratual, pode ocorrer no caso de perdas irreparáveis ou se excessivo em relação ao objeto da sociedade. Conforme o artigo 1.084, se ocorrer por conta de excesso, a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com a diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas.

**Ocorre que existem outras causas de redução de capital, além da perda e do excesso previstos na Lei nº 6.404/1976.** A afirmação no sentido de que a Lei nº 6.404/1976 regula somente duas causas de redução de capital, é equivocada. Tal equívoco decorre do fato de que as outras causas de redução de capital estão distribuídas de forma esparsa nessa lei, e não na Seção II, do Capítulo XIV (artigos 173 e 174).

Na referida seção da Lei nº 6.404/1976 prevê-se, de forma expressa e literal, apenas duas causas de redução de capital, levando-se a crer que seriam as únicas autorizadas. As demais causas não são usualmente designadas pelo termo “redução de capital”. No que se refere às demais hipóteses, normalmente é usada a causa das mesmas para denominá-las tais como: reembolso, cisão, comisso, etc.

A interessada em sua impugnação alega que a redução de capital ocorreu por conta de evento de cisão.

De fato, apesar de pouco conhecida, existe a possibilidade de redução de capital decorrente de processo de cisão, a qual está prevista no artigo 229, caput da Lei nº 6.404/76, nos seguintes termos:

“Art. 229- A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.”

A redução de capital, nesse caso, ocorre como consequência da cisão, que é deliberada livremente pela Assembléia Geral. Na cisão, quando parcial, ocorre um desmembramento do patrimônio social da cindida, ocorrendo redução do capital da sociedade, com posterior atribuição de ações de cada sociedade resultante da cisão aos seus acionistas, pelo valor líquido correspondente a este patrimônio.

**A sociedade cindida pode reduzir seu capital, diminuindo-o da quantia equivalente às suas próprias ações, recolhidas e canceladas para todos os efeitos legais.**

No que se refere à alegação de que “a companhia possuía antes e depois da redução de capital, empréstimos efetuados à controlada e a demais empresas do grupo sobre os quais não incidiam juros, mas assumiu as obrigações da OPCO com a Brasoil Finco, que incidiam juros”, observa-se que se trata de um indício que não foi acompanhado de outras provas.

A impugnante alega que ocorreu uma reestruturação de capital para refletir corretamente as operações de empréstimos ocorridas dentro do grupo empresarial.

Tais empréstimos teriam ocorrido para compra de participação em contrato de concessão para avaliação, exploração, desenvolvimento e produção de gás natural no Bloco BCAM-40, conforme detalhado no relatório fiscal, observando-se que a referida operação de compra foi submetida à Fiscalização que não apontou qualquer

ocorrência de fraude, ao contrário, ela foi objeto de investigações para verificar sua veracidade, inclusive com a realização de diligência junto à “PETROBRÁS de modo a checar com seu cliente as informações prestadas pelo contribuinte”, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fl. de nº 1697), o que indica a existência de propósito negocial.

Embora a Fiscalização aponte como um dos óbices ao reconhecimento da licitude da operação de cisão e de redução do capital ora objeto de lançamento, a existência de um mesmo representante legal para as duas empresas envolvidas nas referidas operações, ela não indica qual o dispositivo legal que vede tal procedimento.

Portanto o fato do Sr. André Pereira Guimarães, CPF 045.475.477-78, funcionar como representante legal das referidas empresas em um mesmo grupo econômico não configura ilegalidade e não compromete a referida operação, inclusive porque, diferentemente do que consta no Termo de Verificação Fiscal, as operações não resultaram em acréscimo de riqueza, mas em fatos permutativos, uma vez que a Impugnante continuou como devedora dos valores relativos aos empréstimos que possibilitaram a compra da Concessão no Bloco BCAM-40 (fls. n.ºs. 158 a 165).

Esta 1ª Turma de Julgamento da DRJ de Salvador, em reiteradas decisões, tem se valido de posicionamento, para manter lançamentos que afastam os efeitos tributários decorrentes da montagem de atos e negócios jurídicos formais que, na prática, não possuem nenhuma causa real que os justifique, sendo sua única finalidade reduzir o pagamento de tributos.

Há que se analisar se o presente lançamento está fundamentado em provas diretas ou em número suficiente de indícios e presunções, que possam construir a prova necessária para se contrapor e descaracterizar as razões negociais apresentadas ao fisco pelo contribuinte, que, na sua ótica, justificariam a montagem da operação realizada.

No entendimento do fisco teria ocorrido pura e simplesmente uma fraude, com objetivo único de redução indevida de tributos.

Como os atos simulados são praticados com o objetivo de ludibriar, escondendo os atos dissimulados e efetivos, a prova da simulação é difícil, árdua, às vezes impossível. Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que hão de ser, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido como fato conhecido.

Observa-se, pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, que os auditores fiscais não desqualificaram a existência dos contratos relativos às operações de empréstimos e de emissão de debêntures, para verificar a sua real ocorrência e sua lisura, restringindo-se a glosar as despesas financeiras decorrentes da reestruturação, sob as alegações da ilegalidade da redução de capital, não cobrança de juros em empréstimos anteriores, a existência de grupo econômico e presença de um mesmo representante legal em diversas empresas do grupo econômico.

Tais elementos, conforme já aqui visto, não são suficientes, precisos e concordantes entre si, para efetuar uma glosa de tal monta, inclusive porque sem o empréstimo realizado pela sua controladora, a Impugnante não poderia adquirir parte dos direitos de exploração da Concessão no Bloco BCAM-40 (fls. n.ºs. 158 a 165), e, assim, dar cumprimento ao seu objeto social que é de exploração, desenvolvimento e produção

de acumulação de petróleo, refino e de gás natural dentre outras atividades (fl. nº 38).

Assim, entendo que o lançamento não pode prosperar, já que o fisco não produziu as provas necessárias e suficientes para comprovar a artificialidade dos negócios jurídicos realizados e se contrapor às razões negociais apresentadas pelo contribuinte como justificativa para reestruturação de seu capital.

Para se contrapor à qualificação jurídica trazida pelo contribuinte, caberia ao fisco o ônus da prova de que a operação realizada não seria aquela exposta pelo contribuinte, o que conforme aqui explanado, não ocorreu, o que invalida o lançamento.

Diante das razões acima transcritas tenho para mim que a redução de capital empreendida tem substância jurídica sendo, assim, legítima a dedução das despesas financeiras ao que não merece prosperar autuação lavrada ao que irretocável a decisão proferida pela DRJ.

Excepcionalmente, porventura, os colegas conselheiros entendam por subsistente a autuação lavrada ante a ausência de propósito comercial na redução de capital e superestimação no cálculo do benefício fiscal de lucro da exploração tem-se que não subsistem razões para imposição de multa qualificada na medida em que ausentes pressupostos fáticos para tanto, vejamos:

## 2.2 DA MULTA QUALIFICADA

A fiscalização qualificou a multa para 150% (art.957, II, do RIR/1999, com fundamento no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) efetuando ainda Representação Fiscal para Fins Penais.

Para a fiscalização houve violação à legislação tributária federal, uma vez que as despesas financeiras deduzidas como decorrentes da (re)organização societária são INdedutíveis aliado ao fato que houve utilização de valores não previstos em lei para o cálculo do benefício fiscal do lucro da exploração.

Equivocadamente a fiscalização identifica ser caso para a aplicação plena dos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, notadamente a **fraude** (art. 72), na medida que, empreendeu (re)organização societária sem respaldo legal com propósito exclusivo de economia tributária.

Eis a dicção dos referidos dispositivos da Lei nº 4.502/64:

*"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."*

Tratando-se de (re)organização societária com respaldo legal, nos termos em que consta decisão DRJ, entendo não restar caracterizado o dolo específico apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Ademais, oportuno consignar que a autoridade fiscal não desconsiderou a sucessão de operações societárias: cisão parcial- incorporação descendente- redução de capital- emissão de debêntures; apenas fixou entendimento que tais despesas são (in)dedutíveis com base no art.299 do RIR.

Entendo que correta a decisão da DRJ ao ter por insubsistente a multa qualificada.

Não há deste modo que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Ainda que julgado improcedente recurso de ofício quanto à dedutibilidade ante ao passivo assumido tem-se ainda autuação dado equívoco do contribuinte no cômputo do lucro da exploração; o que trata-se de matéria incontroversa ante a confissão da contribuinte.

A legislação tributária ao prever a qualificação da multa assim o faz com o propósito pedagógico de punir o expediente ardil, jamais, a imperícia do contribuinte que ainda que não possa se escusar mediante a alegação da mal conhecimento da lei não pode ser severamente penalizado por má aplicação dessa.

As razões decidir trazidas pela DRJ caminham nesse sentido para desqualificar a multa que peço vênia aos nobres colegas Conselheiros para transcrever as razões de decidir:

Quanto à segunda infração “Empresas Instaladas na Área da Sudene/Adene Redução Superestimação do Lucro da Exploração”, no Termo de Verificação Fiscal, item “7. Multa Qualificada”, a Fiscalização assim se expressa:

*“Salvo melhor juízo, o contribuinte procurou burlar a legislação tributária federal, através de uma série de ações: utilização de valores diferentes do que a legislação prevê para o cálculo do benefício fiscal do lucro de exploração e as tomadas sob o manto de reorganizações societárias da incorporação, cujos propósitos negociais vistos com um todo, não tiveram amparo legal.*

*Assim, considerando que a utilização de valores diferentes do que a legislação prevê para o cálculo do benefício fiscal do lucro de exploração, pagamentos de empréstimos e de debêntures, em operações de combinação de negócios, mediante utilização de uma incorporação de acervo negativo, em tese, tiveram por objetivo impedir dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.*

*Deve-se ressaltar que a que a MANATI e a OPCO eram dirigidas por: André Pereira Guimarães. CPF 045.475.477-78. Desse modo, verifica-se que as operações que resultarem no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação do acionista com ele próprio, não se deram num processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas empresas.*

*Dessa forma, nos termos em que foram configurados os fatos jurídicos e tributários tem-se a convicção de uma intenção, isto é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso; revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento de tributos federais devidos.*

Por sua vez, em sua defesa, conforme já aqui visto, a Impugnante, com relação à qualificação da multa, alega, principalmente, que:

a) realmente errou no cálculo do lucro da exploração e de que teria se prontificado, perante à Fiscalização, a retificar o seu erro, o que não teria sido admitido, pois, segundo os autuantes, ela estava sob procedimento de fiscalização. Contudo, nas apurações realizadas pelo Fisco, teriam sido cometidos equívocos, que, após retificados, demonstrariam que os valores corretos dos lucros de exploração seriam maiores do que aqueles informados em suas DIPJs;

b) não teria agido de má-fé, mas teria cometido equívocos no preenchimento de suas DIPJs relativos aos períodos aqui tributados;

c) embora a Fiscalização entenda que houve evidente intuito de fraude, ela entende que não teria agido de forma dolosa e que não haveria qualquer prova que pudesse ser utilizada para evidenciar qualquer alegação neste sentido.

Para fins de qualificação da multa, conforme acertadamente aponta a Fiscalização, é necessário que a falta de recolhimento do tributo venha acompanhada de uma situação fraudulenta, dentre aquelas descritas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais têm a seguinte redação:

*“ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”*

No caso da infração de “...Redução Superestimação do Lucro da Exploração”, a Fiscalização indica que a Impugnante teria efetivado “a utilização de valores

*diferentes do que a legislação prevê para o cálculo do benefício fiscal do lucro de exploração” (destaquei), o que, “em tese, tiveram por objetivo impedir dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964” (destaquei), o qual implica a situação de fraude, a qual, para ser efetivada, implica em simular situações, onde se procura inculcar uma verdade por outra.*

Na conhecidíssima obra “Vocabulário Jurídico” de “De Plácido e Silva”, Editora Forense, 1994, fl. nº 235, constam as seguintes definições de simulação, verbis:

*"Do latim simulatio, de simulare (usar fingimento, usar artifício) a simulação é o artifício ou fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui.*

*Simulação, pois, é o disfarce, o simulacro, a imitação, a aparência, o arremedo, ou qualquer prática que se afasta da realidade ou da verdade, no desejo de mostrar ou de fazer crer coisa diversa.*

(...)

*A simulação resulta do fingimento para aparentar a realidade de uma intenção que não é verdadeira, e que se disfarça por esse fingimento.*

(...)

*Simulação. No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente com fingimento para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros. "*

Obs.: destaquei.

Os juristas e doutrinadores, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, em Parecer sobre a “Elisão Fiscal”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) de nº 63, de dezembro de 2000, ao tratarem da simulação na esfera tributária, fazem diversas ponderações, que transcrevo e adoto-as por pertinente, como segue:

### *“III. Simulação*

*A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com a elisão.*

*As figuras não se equivalem, todavia, pois na simulação tem-se a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem. Na visão sintética e objetiva de Piero Villani, o traço distintivo entre ambas decorre de que 'na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva'.*

*Colocando-se de outra forma, duas realidades distintas concorrem na simulação: existe uma verdade aparente (jurídica), que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra verdade (real) que não é perceptível, ao menos à primeira vista, e que se restringe ao círculo dos participantes do engodo. A causa da ocultação está sempre voltada para obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico."*

*A causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico. Daí porque a própria legislação determina que a simulação não será considerada como defeito do ato ou negócio jurídico, 'quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei (CC, art. 103).*

*O Código Civil Brasileiro assim contempla a figura:*

*'Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:*

*(...)'*

*Frente à redação adotada pela norma, que se aplica ao direito tributário (CTN, art. 110), parte da doutrina entende que apenas as hipóteses taxativamente previstas podem caracterizar o ilícito. Nestes casos, esclarece Isso Scherkerkewitz: 'o ato simulado é nulo em consonância com a legislação civil, especificamente o art. 102 e seguintes do CC brasileiro, sem a necessidade do ajuizamento da ação prevista no art. 105, ação esta específica para a anulação do ato. (...) É irrelevante ao Fisco os efeitos civis do ato. Sendo este simulado, produzirá seus normais efeitos tributários (independentemente dos efeitos civis).'25*

*No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal. 26 Para tanto, as autoridades fazendárias podem efetuar o lançamento ou a revisão de ofício (CTN, art. 149, VIII), sem observar o prazo decadencial fixado para as hipóteses de lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º). "*

Obs.: destaquei.

Como dito acima, para que haja a simulação, tem que haver, pelo menos, 2 (duas) realidades distintas que concorrem na simulação. No presente caso, constata-se que nas DIPJs do período aqui tributado constavam as informações divergentes que deram causa aos lançamentos decorrentes da "...Redução Superestimação do Lucro da Exploração", confira-se:

– na DIPJ do ano-calendário de 2009, entregue pela Impugnante em 22/06/2010 (fls. de n.ºs. 1.769 a 1.801): consta na Ficha 08 – Demonstração do Lucro da Exploração – PJ em Geral, no item 12.Lucro Líquido antes do IRPJ, o valor de R\$ 25.779.922,77, que foi utilizado pela Impugnante no cálculo do lucro da exploração e glosado pela Fiscalização, enquanto na "Ficha 07A – Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12.2007 – PJ em Geral", no item "66.LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL", consta o valor de R\$ 16.425.852,94, que foi o valor utilizado pela Fiscalização para fins de apuração do Lucro de Exploração que deu causa ao lançamento pela "...Superestimação do Lucro da Exploração";

– na DIPJ do ano-calendário de 2010 (período de 01/01 a 29/11/2010), entregue pela Impugnante em 30/09/2011 (fls. de n.ºs. 1.802 a 1.835): consta na Ficha 08 – Demonstração do Lucro da Exploração – PJ em Geral, no item 12.Lucro Líquido antes do IRPJ, o valor de R\$ 42.324.110,28, que foi utilizado pela Impugnante no cálculo do lucro da exploração e glosado pela Fiscalização, enquanto na "Ficha 07A – Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral", no item "66.LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL", consta o valor de R\$ 39.574.721,26, que foi o valor utilizado pela Fiscalização para fins de apuração do Lucro de

Exploração que deu causa ao lançamento pela “...Superestimação do Lucro da Exploração”; e

– na DIPJ do ano-calendário de 2010 (período de 30/11 a 31/12/2010), entregue pela Impugnante em 30/09/2011 (fls. de n.ºs. 1.836 a 1.865): consta na Ficha 08 – Demonstração do Lucro da Exploração – PJ em Geral, no item 12. Lucro Líquido antes do IRPJ, o valor de R\$ 15.278.562,37, que foi utilizado pela Impugnante no cálculo do lucro da exploração e glosado pela Fiscalização, enquanto na “Ficha 07A – Demonstração do Resultado – Critérios em 31.12/2007 – PJ em Geral”, no item “66.LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL”, consta o valor de R\$ 6.560.691,63, que foi o valor utilizado pela Fiscalização para fins de apuração do Lucro de Exploração que deu causa ao lançamento pela “...Superestimação do Lucro da Exploração”.

Assim, a constatação é de que o valor do lucro da exploração informado nas DIPJs pela Impugnante foi o mesmo utilizado pela Fiscalização para a apuração do IRPJ que deu causa ao lançamento, por isso, tal ocorrência demonstra que a Fazenda Federal tinha conhecimento dos elementos que deram causa ao fato gerador da obrigação tributária principal – a divergência entre o lucro líquido utilizado no cálculo do lucro da exploração e o lucro líquido informado na mesma DIPJ na demonstração do resultado –, o que por si afasta a figura do dolo, e aponta para a existência do alegado erro de preenchimento das DIPJs pela Impugnante, uma vez que a posse de tais informações prestadas espontaneamente à Fazenda, lhe permitiu verificar o descumprimento da obrigação tributária aqui apontada, e, assim, tomar as providências cabíveis para torná-la exigível, o que, como já aqui visto, foi feito pela realização da ação fiscal e resultou no competente lançamento.

Portanto, se nas DIPJs apresentadas pela Impugnante constavam as duas informações sobre o Lucro Líquido antes do IRPJ que, por si só, demonstravam a inconsistência no preenchimento das DIPJs e na apuração do lucro da exploração, e, com isso, levou ao conhecimento, de forma espontânea, à Autoridade Administrativa dos elementos que deram causa ao lançamento, não há que se falar em fraude, mas em situação de ocorrência de erro no preenchimento das DIPJs.

Nessa perspectiva, ante ao mero equívoco no cálculo do lucro de exploração, entendo que deve ser afastada a aplicação da multa qualificada de 150%, a qual deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento) mantendo-se, assim, incólume a decisão proferida pela DRJ.

### **3. CONCLUSÃO:**

Diante do exposto, voto pela improcedência do Recurso de Ofício mantendo-se, assim incólume, a decisão proferida pela DRJ com a exoneração parcial do crédito tributário e desqualificação da multa.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Processo nº 10580.730619/2013-45  
Acórdão n.º **1402-003.016**

**S1-C4T2**  
Fl. 3.806

---