



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

**Processo n°** 10803.720334/2013-34  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Resolução n°** **1201-000.522 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 26 de julho de 2018  
**Assunto** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
JSL S/A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Carlos de Assis Guimarães, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Eva Maria Los (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteadó.

### **Relatório**

Adoto como relatório, aquele da decisão de primeira instância, complementando-o a seguir:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foram constatadas, nos anos-calendário de 2007 e 2008, as seguintes infrações:

1) Dedução, no ano-calendário de 2007, de despesas não necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

2) Falta de contabilização, no ano-calendário de 2008, do ganho de capital apurado na alienação de bem do ativo permanente, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação.

3) Falta de recolhimento da estimativa do mês de agosto de 2008.

Foram lavrados os autos de infração exigindo os seguintes valores:

TRIBUTOS	VALOR DO TRIBUTOS R\$	VALOR DOS JUROS DE MORA R\$	MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE R\$	VALOR DA MULTA R\$	VALOR TOTAL R\$
IRPJ	15.269.896,65	7.256.951,82	6.967.978,16	22.904.844,98	52.399.671,61
PIS	121.656,12	81.278,11		182.484,19	385.418,42
CSLL	5.592.249,15	2.656.442,06		8.388.373,73	16.637.064,94
COFINS	560.355,43	374.371,91		840.533,15	1.775.260,49

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no Termo de Verificação de Infração Fiscal (TVIF) que o procedimento foi instaurado inicialmente em nome da empresa JÚLIO SIMÕES LOGÍSTICA S/A, nova razão social de JÚLIO SIMÕES TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA. (doravante JSTS), conforme Ata de Assembléia Geral realizada em 01/10/2008 (registro JUCESP 354.663/08-2 - doc. 38).

Relata o autuante que atualmente a empresa Júlio Simões Logística S/A tem a razão social JSL S/A.

Informa que, depois do início da ação fiscal em nome do sujeito passivo, foi expedido o MPF-Diligência 0819000-2009-005596-6, também em nome da Júlio Simões Logística S/A, a fim de que fossem coletadas informações relativas à empresa TRANSCCEL - TRANSPORTES E ARMAZÊNS GERAIS (doravante TRANSCCEL), CNPJ 50.692.334/0001- 41, empresa incorporada pela fiscalizada em 28 de fevereiro de 2007.

Relata, ainda, o que segue:

- Foram apresentados instrumentos particulares de alterações e consolidações de Contrato Social da JSTS. Destas alterações tem-se como relevantes a 93ª, de 16/11/2005 e a 94ª de 30/12/2005 (doc. 39 e 40).

- Verifica-se nessas alterações que as sócias da JSTS são as empresas JÚLIO SIMÕES PARTICIPAÇÕES S/A (doravante JSP - nova razão social SIMPAR S/A), CNPJ 07.415.333/0001-20, e TRANSCCEL, representadas naqueles atos pelos seus diretores os Srs. Júlio Simões, CPF 105.233.918-20 (diretor presidente da JSP) e Fernando Antônio Simões, CPF 088.366.618-90 (diretor vice-presidente da TRANSCCEL).

- Em 16/11/2005 a sócia JSP detinha 91,38% do capital social da JSTS, enquanto que a participação da TRANSCCEL era equivalente a 8,62%.

- Em 30/12/2005, após cisão parcial da JSTS o seu capital social passa a ter 90,37% de participação da JSP e 9,63% da TRANSCCEL.

Os contratos trazem como testemunhas os Srs. Mauro Tomaz Postali, CPF 395.395.988-34 e Luís Antônio de Souza, CPF 722.176.507-34.

O Sr. Mauro Tomaz Postali, segundo o CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais do INSS, foi admitido pela JSTS em 02/01/2004, permanecendo até 01/03/2008, tendo como CBO - Código Brasileiro de Ocupação 1231 - a função de Diretor Administrativo e Financeiro. A consulta base CPF em nome desta testemunha confirma que no ano-calendário de 2006 foram pagos pela JSTS rendimentos tributáveis a título de trabalho assalariado - código 0561 (doc. 41).

Por outro lado, o Sr. Luís Antonio de Sousa, segundo o mesmo CNIS, foi admitido pela JSTS em 04/10/2004, lá permanecendo até julho/2008, tendo como ocupação a função de contador, CBO 2522. Este contribuinte também recebeu rendimentos do trabalho assalariado da JSTS, durante o ano-calendário de 2006 (doc. 42).

#### DAS ALTERAÇÕES DO CONTRATO SOCIAL EM NOME DA TRANSCCEL:

Destacam-se entre as alterações do Contrato Social da TRANSCCEL apresentadas a 34ª, datada de 30/12/2003, onde é noticiada a cisão parcial da JSTS e o aumento do Capital Social da TRANSCCEL, com a integralização da parcela patrimonial vertida da cindida (doc. 43).

Outra alteração, a 37ª de 30/12/2005, aponta nova cisão parcial da JSTS, agora com a parcela patrimonial vertida para a TRANSCCEL de R\$ 21.522,00 (doc. 44).

Nesta alteração contratual, o Sr. Fernando Antônio Simões assina pela empresa ORIGINAL VEÍCULOS LTDA. (doravante ORIGINAL) e pela JSP, sócias da TRANSCCEL, na condição de vice-presidente destas sócias.

A JSP tem 99,99% de participação no capital social da TRANSCCEL, cabendo à ORIGINAL apenas 0,01%.

Os Srs Mauro Tomaz Postali e Luís Antônio de Sousa, já identificados, são testemunhas dessa alteração.

I No dia 28/02/2007, é assinada a 38ª alteração do Contrato Social da TRANSCCEL onde foi consignada a aprovação unânime de incorporação da TRANSCCEL pela JÚLIO SIMÕES TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA. Anexo à alteração encontra-se o Laudo de Avaliação Contábil, de responsabilidade da empresa Terço Grant Thornton Auditores Independentes - Sociedade Simples (doc. 45).

#### DAS CONSULTAS AOS DOSSIÊS DOS CPF DOS SRS. JÚLIO SIMÕES E FERNANDO SIMÕES:

Efetuada a busca pelos CPF dos principais sócios e diretores das empresas JSTS, TRANSCCEL, JSP e ORIGINAL, temos que o Sr. Júlio Simões tem uma relação de participações societárias com diversas empresas, dentre elas as sócias das empresas JSTS e TRANSCCEL (fonte: sistema Radar - doc. 46).

O Sr. Júlio Simões foi administrador da empresa TRANSCCEL, desde 01/03/1999, até a data de sua incorporação pela JSTS, em 28/02/2007. Em todo este período foi o responsável da empresa perante o CNPJ.

O Sr. Júlio Simões também foi sócio-administrador da ORIGINAL no período de 10/03/1995 a 10/06/2005 e presidente da JSP, de 02/06/2005 a 27/05/2009.

**Em relação à JSTS (atual JSL S/A) presidiu a empresa no período de 10/07/1998 a 27/05/2009, foi o responsável por ela perante o CNPJ no período de 10/12/1969 a 27/05/2009**

Quanto ao Sr. Fernando Antônio Simões, também é extensa a lista das empresas das quais participa, como presidente, diretor, sócio e administrador (doc. 47).

**Atualmente é o presidente da JSL S/A (antiga JSTS), sócio da ORIGINAL desde 25/07/1997 e atual presidente da SIMPAR.**

É o responsável perante o CNPJ da SIMPAR e da JSL S/A desde 27/05/2009.

DAS FICHAS CADASTRAIS COMPLETAS - JUCESP DAS EMPRESAS JSTS, TRANSCCEL, JSP E ORIGINAL:

Os documentos arquivados pelas empresas junto à JUCESP, reforçam as informações constantes dos dossiês CPF acima e da base do CNPJ (doc. 48), no sentido de que os Srs. Júlio Simões e Fernando Antonio Simões dirigiram e administraram as empresas sócias da JSTS e da TRANSCCEL, durante todo o processo que resultou na cisão parcial da JSTS, formalizada em 30/12/2005 e, posteriormente, durante o ano-calendário de 2006. (doc. 49 a 52).

DO PROTOCOLO DE CISÃO E JUSTIFICAÇÃO DA JSTS:

Em 10/12/2005 as empresas JSP sócia da JSTS e da TRANSCCEL; a TRANSCCEL, sócia da JSTS, e a ORIGINAL, sócia da TRANSCCEL, resolveram, de comum acordo, firmar o PROTOCOLO e respectiva JUSTIFICAÇÃO, visando à cisão parcial da JSTS, segundo o protocolo, nos termos do artigo 224 da Lei 6.404/76 (doc. 53).

Destacam-se as seguintes cláusulas:

a.4) a parcela patrimonial líquida a ser destacada da JSTS e vertida para a TRANSCCEL é do valor de R\$ 21.522,68 (vinte e um mil, quinhentos e vinte dois reais e sessenta e oito centavos), e é constituída pelos seguintes ativos e passivos:

ATIVO	R\$
Imobilizado	62.598.029,81
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>62.598.029,81</b>

PASSIVO	R\$
Empréstimos e financiamentos	62.576.507,13
Capital Social	21.522,68
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>62.598.029,81</b>

b.1) Os sócios da JSTS decidiram promover a cisão dentro de um processo de reorganização que implique em incremento das atividades da TRANSCCEL, mediante a transferência de bens integrantes do ativo e de parcelas do passivo, sem, em nada, prejudicar os negócios da JSTS.

b.2) Nessas condições, as sócias da JSTS entendem ser a cisão de parcela do patrimônio líquido desta e a subsequente conferência de tal parcela à TRANSCCEL a melhor forma de atingir os objetivos propostos, atendendo aos interesses, de ambas as empresas, com o que as sócias da TRANSCCEL, quer sejam, JULIO SIMÕES PARTICIPAÇÕES e ORIGINAL expressamente concordam.

Assina pelas empresas JSP, TRANSCCEL e ORIGINAL o Sr. Fernando Antônio Simões.

As testemunhas deste Protocolo são os Srs. Mauro Tomaz Postali e Luís Antônio de Sousa, já flexionados neste Termo.

ATA DA REUNIÃO DE QUOTISTAS REALIZADA EM 30/12/2005:

Em 30/12/2005 os Srs. Júlio Simões e Fernando Simões, presidente e secretário, reuniram-se e deliberaram aprovar o Protocolo de Cisão e Justificação, de 10/12/2005, e ratificaram a nomeação da empresa "avaliadora", a fim de proceder à avaliação da parcela patrimonial a ser vertida. Ato contínuo, o Sr. Júlio Simões apresentou à mesa (entenda-se Fernando Antônio Simões) o Laudo de Avaliação.

Nesta reunião, apenas os Srs. Júlio Simões e Fernando Antônio Simões estavam representando os sócios quotistas da JSTS, ou seja, as empresas JSP e TRANSCCEL, respectivamente (doc. 54).

Destaca-se:

5.3. Aprovada, em conseqüência, a cisão parcial da sociedade, com a conseqüente redução do capital social desta, de R\$ 91.409.770,00 (noventa e um milhões, quatrocentos e nove mil, setecentos e setenta reais) para R\$ 91.388.248,00 (noventa e um milhões, trezentos e oitenta e oito mil, duzentos e quarenta e oito reais), com a extinção de 21.522 (vinte e uma mil, quinhentas e vinte duas) quotas, todas pertencentes à sócia JULIO SIMÕES PARTICIPAÇÕES S/A, que, em conseqüência, teve a sua participação nesta sociedade reduzida. Assim, a sociedade passará a ter o seguinte quadro social:

Sócio	Quantidade de quotas	Valor (R\$)	%no capital social
Julio Simões Participações S.A.	83.514.538	83.514.538,00	91,38%
Transcel Transportes e Armazéns Gerais Ltda.	7.873.710	7.873.710,00	8,62%
Total	91.388.248	91.388.248,00	100%

LAUDO DE AVALIAÇÃO nº 666-2006-7:

A empresa Terço Grant Thornton Auditores Independentes - Sociedade Simples elaborou Laudo de avaliação dos ativos e passivos da JSTS, adotando o saldo contábil constante das demonstrações contábeis encerradas em 30/11/2005 (doc. 55).

A seguir reproduzimos a avaliação do acervo líquido da JSTS a ser incorporado pela TRANSCCEL e a conclusão:

## V - Avaliação do acervo líquido

O acervo líquido da Julio Simões Transportes e Serviços Ltda., a ser incorporado pela Transcel Transportes e Armazéns Gerais Ltda., foi avaliado segundo os critérios previstos na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), com base no balanço levantado em 30 de Novembro de 2005.

Com base nos critérios anteriormente referidos, apresentamos a seguir as parcelas ativa e passiva deste acervo líquido:

<i>Parcela ativa</i>	<i>n\$</i>
<i>Ativo permanente</i>	
<i>imobilizado</i>	62.598.029,81
<i>Total do ativo permanente</i>	62.598.029,81
<i>Total da parcela ativa</i>	1 62.598.029,81

*Parcela passiva*

<i>Circulante</i>	
<i>Empréstimos e financiamentos</i>	29.533.576,99
<i>Total do passivo circulante</i>	29.533.576,99

## Exigível a longo prazo

<i>Empréstimos e financiamentos</i>	33.042.930,14
<i>Total do passivo exigível a longo prazo</i>	33.042.930,14
<i>Total da parcela passiva</i>	1 62.576.507,13

*Acervo líquido incorporado*

<i>Total do acervo líquido incorporado</i>	21.522,68
--	-----------

## Conclusão:

Em face dos valores e critérios supracitados concluímos que o acervo líquido incorporado pela Transcel Transportes e Armazéns Gerais Ltda., atinge a cifra de R\$ 21.522,68 (Vinte e dois mil, quinhentos e vinte e dois Reais e sessenta e oito centavos) a valores contábeis na data base de 30 de Novembro de 2005.

O laudo está acompanhado das composições sintética e analítica do imobilizado líquido, bem como dos empréstimos e financiamentos vinculados aos bens relacionados, aí incluídos os números dos contratos vinculados aos financiamentos.

A Fiscalização observa que o laudo em comento foi encaminhado à TRANSCEL (aos cuidados do Sr. Mauro Tomaz Postali) pela empresa avaliadora, por intermédio de correspondência datada de 04/01/2006. O laudo recebeu a numeração nº 666-2006-7.

DOS CONTRATOS DE LOCAÇÃO FIRMADOS ENTRE AS EMPRESAS  
TRANSCEL E JSTS:

CONTRATO DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, DATADO DE 16/02/2004  
(doc. 56):

Por intermédio do contrato acima as empresas TRANSCEL - representada pelo diretor Sr. Júlio Simões - e JSTS - representada por procuradores (Manoel Fernandes Filho e Mauro Tomaz Postali - contrataram a locação de bens, pelo prazo de 36 (trinta e seis) meses, destacando-se as seguintes cláusulas:

Cláusula 03 - DO VALOR DA LOCAÇÃO

Fica certo e ajustado que o valor mensal do aluguel corresponderá ao valor das parcelas mensais dos financiamentos bancários relacionados com os bens ora locados acrescido do PIS, da Cofins e de uma taxa de administração de 3%.

Cláusula 06- DOS GASTOS COM OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DOS  
BENS MÓVEIS

Serão de responsabilidade da LOCATÁRIA:

1- Todas as despesas diretas ou indiretas, como os motoristas e auxiliares para a operação dos bens;

2. Os gastos com combustíveis;

3. As despesas com o licenciamento e todas as despesas decorrentes das renovações anuais, inclusive todos os tributos incidentes sobre os bens ora dados em locação; Os custos dos seguros de RCF - DP e RCF - DM;

4. As despesas com os serviços de manutenção, tais como consertos gerais, fornecimento de óleos, lubrificantes, peças, acessórios e pneus.

A Fiscalização registra que em 30/12/2003, na 34ª Alteração do Contrato Social da TRANSCEL, foi consignada cisão parcial da JSTS, com a integralização de capital correspondente à parcela patrimonial vertida.

CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E  
EQUIPAMENTOS DE 01/01/2006 (doc.57):

Neste contrato, imediatamente após a data da cisão parcial da JSTS, ocorrida em 31/12/2005, a TRANSCEL representada pelo Sr. Luís Antônio de Sousa e outra pessoa não identificada, e a JSTS pelo Sr. Mauro Tomaz Postali, acordaram em locar os bens relacionados no LAUDO DE AVALIAÇÃO nº 666-2006-7.

Reproduzimos adiante as cláusulas mais relevantes:

Considerando que:

(i) a LOCADORA, em 31 de dezembro de 2005, por força de cisão parcial da LOCATÁRIA, desta adquiriu os bens descritos no Anexo I;

(ii) referidos bens estão alocados e comprometidos na execução de contratos e operações desenvolvidas pela LOCATÁRIA junto a seus clientes, que não podem sofrer solução de continuidade, em razão do que a LOCATÁRIA têm interesse em locar da LOCADORA tais bens;

As partes acima elencadas, de comum acordo, têm entre si justo e contratado o presente Contrato de Locação de VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, que mutuamente aceitam e outorgam, mediante as cláusulas e condições abaixo:

#### CLÁUSULA PRIMEIRA - DOS VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

1. A LOCADORA dá em locação à LOCATÁRIA os veículos, máquinas e equipamentos descritos no Anexo I (doravante apenas designados "Bens Locados"), nos termos e condições constantes do presente contrato.

#### CLÁUSULA QUARTA - DO VALOR

4.1. A LOCATÁRIA pagará à LOCADORA, a título de aluguel mensal, quantia que corresponderá ao valor da prestação mensal do financiamento bancário relativo à aquisição de cada um dos Bens Locados, no mesmo mês da locação, acrescidos de 6,90% (seis vírgula noventa por cento) sobre o mesmo valor.

#### CLAUSULA QUINTA - DO PRAZO

5.1. O presente contrato entra em vigor na data de sua assinatura e permanecerá válido pelo prazo de 36 (trinta e seis) meses.

#### CLÁUSULA SÉTIMA - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

7.5. Durante a vigência deste contrato, todas as despesas e encargos relativos aos Bens Locados, incluindo seguro obrigatório, IPVA, taxa de licenciamento junto aos órgãos de trânsito, conserto por avarias, etc, correrão por conta da LOCATÁRIA, que se obriga a liquidá-los nas datas dos respectivos vencimentos.

#### ANÁLISE DOS ATOS QUE LEVARAM À CISÃO DA JSTS

Em virtude dos elementos coletados neste procedimento a Fiscalização constata que:

As empresas JSP e TRANSCEL, com 91,38% e 8,62% do capital social da JSTS, resolveram em 10/12/2005 firmar Protocolo e respectiva Justificação, visando à Cisão Parcial da JSTS.

A TRANSCEL, à época, tinha como sócias as empresas JSP, com 99,99% do capital social e a ORIGINAL, com 0,01% de participação.

Logo, podemos inferir que a JSP era a dona das empresas JSTS e TRANSCEL.

O Srs. Júlio Simões e Fernando Antonio Simões, desde os atos constitutivos da holding, foram nomeados Diretor Presidente e Vice-Presidente e Diretor, respectivamente, e, nestas condições, entenderam que deveriam promover os atos necessários à reestruturação das empresas.

Portanto, ambos detinham poderes para determinar à TRANSCEL que recebesse as parcelas dos ativos e dos passivos da JSTS.

Com os mesmos poderes, e nas condições por eles estabelecidas, decidiram que a JSTS deveria entregar parte de seus ativos e dos passivos à TRANSCEL.

A Justificação para tal reestruturação foi assim definida pelos Srs. Júlio Simões e Fernando Antônio Simões:

b.1) Os sócios da JSTS decidiram promover a cisão dentro de um processo de reorganização que implique em incremento das atividades da TRANSCEL, mediante a transferência de bens integrantes do ativo e de parcelas do passivo, sem, em nada, prejudicar os negócios da JSTS.

b.2) Nessas condições, as sócias da JSTS entendem ser a cisão de parcela do patrimônio líquido desta e a subsequente conferência de tal parcela à TRANSCEL a melhor forma de atingir os objetivos propostos, atendendo aos interesses, de ambas as empresas, com o que as sócias da TRANSCEL, quer sejam, JULIO SIMÕES PARTICIPAÇÕES e ORIGINAL, expressamente concordam.

Assim foi decidido, assim foi feito, formalizando-se a cisão parcial da JSTS em 30/12/2005.

#### DA ANÁLISE DO CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, DE 01/01/2006:

Contrariando a decisão dos Srs. Júlio Simões e Fernando Antônio Simões que levaram à justificação e à formalização da cisão parcial da JSTS (itens "b.1" e "b.2" acima), os funcionários da empresa JSTS - Mauro Tomaz Postali e Luis Antônio de Sousa - entabularam o Contrato de Locação de Veículos, Máquinas e Equipamentos, de 01/01/2006.

Tal contrato tem o testemunho de Vânia de Siqueira, CPF 063.831.188-89 e de Marcel Encarnação Barbosa, CPF 100.850.838-10, também funcionários assalariados da JSTS, segundo os dados constantes do sistema CPF da RFB.

É óbvio que a locação dos veículos e outros bens, ato contínuo e contrário à cisão, formalizada por funcionários assalariados da JSTS, não foi ato de desobediência aos Srs. Júlio Simões e Fernando Antônio Simões.

#### DE OUTROS ELEMENTOS ANALISADOS PELA FISCALIZAÇÃO RELACIONADOS COM A CISÃO E COM A LOCAÇÃO DOS BENS:

Outro aspecto que merece registro é que a TRANSCEL não teria capacidade humana em absorver a frota dos veículos constantes do Laudo de Avaliação 666-2006-7, que seriam utilizados para o incremento das atividades da empresa.

No ano-calendário de 2005, a empresa declarou em DIRF que pagou rendimentos tributáveis a 233 (duzentos e trinta e três) trabalhadores. Em 2006 a DIRF identifica 231 funcionários que receberam rendimentos tributáveis (doc. 58).

No que se refere aos bens ativos que deveriam ser transferidos à TRANSCEL o que verificou-se neste procedimento é que a propriedade das centenas de veículos relacionados à cisão permaneceram na posse/propriedade da JSTS.

Não houve qualquer tradição dos veículos à TRANSCEL, fato declarado por ela e pela JSTS. Os pagamentos de IPVA, seguros, licenciamentos junto aos órgãos de trânsito, todos foram providenciados pela JSTS.

#### DA ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA OPERAÇÃO

Diante dos elementos coletados neste procedimento ficou claro que a única pretensão da JSTS com a cisão foi alugar bens dela própria, criando despesas indevidas.

É importante consignar que os veículos e os equipamentos estavam alocados nas atividades rotineiras da JSTS, em cumprimento a contratos em andamento, gerando receitas operacionais próprias desta.

O incremento das atividades da TRANSCEL se dariam com a transferência por parte da JSTS dos contratos de locação dos veículos e outros bens, com terceiros, em andamento (ou parte destes), e não a simples criação de uma receita de aluguel destes bens para a primeira pessoa jurídica.

Com a cisão e posterior locação dos bens, a JSTS passou a registrar despesas em valores correspondentes àqueles financiados na aquisição do mesmos bens, acrescidos de "6,90%" ao mês, quando sem a referida cisão apenas os encargos financeiros dos financiamentos e a depreciação seriam desta forma apropriados.

Outro fato que não deve ser desprezado diz respeito ao prazo de 36 (trinta e seis) meses estipulado em 01/01/2006 para a locação dos bens.

Um ano e dois meses depois, a TRANSCEL veio a ser incorporada pela JSTS (28/02/2007).

Assim, temos que a única finalidade da cisão parcial da JSTS, com posterior locação dos bens da própria JSTS, foi a de diminuir a tributação e o recolhimento de tributos devidos por parte desta.

#### DA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUANTO ÀS DESPESAS DE "LOCAÇÃO DE VEÍCULOS":

Registramos neste tópico, inicialmente, a demonstração de que o único objetivo da cisão parcial foi a redução da carga tributária da JSTS, senão vejamos:

##### **IRPJ**

1. Transcel - Lucro Presumido - R\$ 47.335.735,42 x 32 % = R\$ 15.147.435,33

IRPJ - R\$ 15.040.000,00 x 15 % = R\$ 2.272.115,30

Adicional - (R\$ 15.040.000,00 - R\$ 240.000,00) x 10 % = R\$ 1.490.743,53

IRPJ + Adicional = R\$ 2.272.115,30 + R\$ 1.490.743,53 = R\$ 3.762.858,83.

2. JSL S/A - Lucro Real - R\$ 47.335.735,42 x 15 % = R\$ 7.100.360,31 (R\$ 47.335.735,42 - R\$ 240.000,00) x 10 % = R\$ 4.709.573,54

IRPJ + Adicional que seria pago sem a despesa: R\$ 11.809.933,86.

A operação de cisão gerou a economia de IRPJ na importância 8.047.075,02 (R\$ 11.809.933,86 - R\$ 3.762.858,83).

##### **CSLL**

1. Transcel - R\$ 47.335.735,42 x 12 % x 9 % - R\$ 511.225,94.

2. JSL S/A - R\$ 47.335.735,42 x 9 % = R\$ 4.260.216,19 (importância que teria que ser paga sem as despesas de locação).

Aqui a operação gerou a economia de CSLL de R\$ 3.748.990,25.

##### **PIS/COFINS**

1. Transcel - - R\$ 47.335.735,42 x 3,65 % = R\$ 1.727.754,34.

2. JSL S/A – R\$ 47.335.735,42 x 9,25 % = R\$ 4.378.555,53 (importância que deixou de ser paga com o crédito da não cumulatividade decorrente das despesas de locação).

Quanto a estes contribuições, a redução dos valores devidos alcançou R\$ 2.650.801,19.

Portanto, não foram recolhidos aos cofres públicos em decorrência da cisão parcial realizada entre a JSTS e a TRANSCEL, o montante de R\$ 14.344.400,00 (diferenças de IRPJ + CSLL + PIS + Cofins).

Na DIPJ 2007, ano-calendário 2006, ND 0001585553, retificadora, apresentada pelo sujeito passivo em 29/12/2011, constou na Ficha 04 A - CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS - PJ EM GERAL - verifica-se na linha 37.Outros Custos que foi informado a este título a importância total de R\$ 96.294.245,67 (doc. 59).

Durante a ação fiscal a empresa apresentou um demonstrativo contendo a relação das contas contábeis e valores que compõem a linha 37.Outros Custos da DIPJ (doc. 60).

A conta 4.1.1.04.0041 - reduzida 4.340 - Locação de Veículos - registra o valor de R\$48.944.741,55.

Obtido junto a empresa o Razão Analítico da mencionada conta, constatamos que foram escriturados, mensalmente, os seguintes valores, com o seguinte histórico :

"APROPRIAÇÃO REF - ALUGUEL EQUIP.D/MÊS/06 CF.CONTRATO EM 16/02/04 TRANSCEL"

Os valores lançados à débito da aludida conta são os seguintes:

jan/06	4.133.764,76
fev/06	4.072.004,98
mar/06	4.012.684,77
abr/06	4.090.306,35
mai/06	3.975.339,19
jun/06	4.019.788,43
jul/06	3.928.387,28
ago/06	3.870.048,57
set/06	3.862.490,80
out/06	3.836.922,85
nov/06	3.810.773,97
dez/06	3.723.223,47
TOTAL	47.335.735,42

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal - nº 022, de 30/09/2011 (doc. 14) o sujeito passivo foi intimado a comprovar com documentação hábil e idônea (contratos,

notas fiscais dos prestadores dos serviços, prova dos efetivos pagamentos ou esclarecimentos adicionais quanto às quitações dos valores lançados, se fosse o caso.

No dia 17/10/2011 a Fiscalização recebeu a solicitação de dilação de prazo requerida pela empresa, que, em 28/10/2011 encaminhou sua resposta, apresentando com ela cópias dos contratos citados no item 10 deste Termo:

- Contrato de Locação de Bens Móveis - Locadora TRANSCCEL - Locatária JSTS - datado de 16/02/2004 e

- Contrato de Locação de Veículos, Máquinas e Equipamentos - Locadora TRANSCCEL - Locatária JSTS - datado de 01/01/2006.

A resposta insatisfatória da empresa levou a Fiscalização a exigir do sujeito passivo todos os comprovantes dos pagamentos dos valores lançados na conta contábil 4.1.1.04.0041 - Locação de Veículos, segregando-os por contrato (Termo de Intimação Fiscal nº 023, de 01/12/2011 - doc. 16).

Os contratos relativos aos financiamentos bancários dos bens locados também foram exigidos.

Ainda, foram solicitados os comprovantes dos pagamentos do IPVA, seguro obrigatório e licenciamento junto aos órgãos de trânsito dos veículos locados, pagos no decorrer do ano-calendário de 2006, além de planilha contendo a relação de todos os veículos, identificados por placas, chassi, etc, com os valores correspondentes pagos.

No dia 21/12/2011 a empresa respondeu, sem apresentar qualquer comprovante de pagamento dos valores que teriam sido pagos correspondentes às despesas lançadas na conta contábil 4.1.1.04.0041 (doc. 17).

Quanto às despesas de licenciamento, seguro obrigatório e aos pagamentos do IPVA dos veículos locados, declarou que todas as despesas questionadas pela Fiscalização foram suportadas pela empresa, em virtude do estipulado nos contratos de 16/02/2004 e 01/01/2006 (doc. 18)

Foram apresentados 12 (doze) Recibos de Locação, aparentemente assinados pelo Sr. Luís Antônio de Sousa, contendo os valores apropriados como despesas na conta 4.1.1.04.0041, durante os meses do ano-calendário de 2006 (doc. 19).

Foi apresentada planilha contendo a identificação de diversos veículos.

Analisando tal planilha com aquela constante do Laudo de Avaliação 666-2006-7, verifica-se a inconsistência da listagem, vez que, à guisa de exemplo, os AUTOMÓVEIS FIAT PÁLIO FIRE A/M 2004/05 COR PRATA BARI, relacionados nas folhas 23 a 25 do mencionado laudo, não constam da planilha apresentada (doc. 20).

Por outro lado, a fiscalizada e incorporadora da TRANSCCEL foi intimada em duas oportunidades (Termo de Intimação Fiscal - nº 013, de 09/12/2011 e Termo de Reintimação Fiscal - nº 014, de 31/01/2012 - doc. 33 e 36) a discriminar os bens e as rubricas que compuseram os valores dos aluguéis recebidos pela incorporada, nos termos das cláusulas 03 e 4<sup>a</sup>, respectivamente dos contratos de 16/02/2004 e de 01/01/2006.

O sujeito passivo nada comprovou e, ainda que houvesse a comprovação, tais despesas seriam desnecessárias à atividade operacional da empresa, e a manutenção da fonte produtora, por resultantes de operações realizadas entre a mesmas pessoas.

Todas as operações acima relatadas, cisão e locação de bens, ainda que válidas e formalizadas nos termos das disposições legais aplicáveis, foram realizadas entre pessoas físicas e jurídicas pertencentes a um mesmo grupo.

Por realizadas entre as mesmas pessoas, referidas operações não podem produzir resultados negativos a terceiros, inclusive à União, prejudicando a sociedade como um todo.

Daí, demonstrado o prejuízo à União, nos termos acima, impõe-se a glosa dos valores apropriados como despesas de locação de veículos, decorrentes do contrato firmado com a TRANSCEL, na importância de R\$ 47.335.735,42.

Considerando que as operações realizadas trouxeram prejuízo à União e foram realizadas, como acima demonstrado, exclusivamente, objetivando a redução de forma irregular do montante de tributos e contribuições administrados pela RFB, restam caracterizadas as hipóteses de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Em consequência, na constituição do crédito tributário, será aplicada a penalidade prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99.

Registre-se que, por reflexo, serão constituídos créditos tributários relativos às contribuições PIS e COFINS, tendo em vista que a contribuinte apropriou indevidamente créditos decorrentes das operações de locação de veículos (doc. 63).

**DA INFRAÇÃO 1 – CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS NÃO NECESSÁRIAS À ATIVIDADE DA EMPRESA E À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA – ANO-CALENDÁRIO DE 2007**

Nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, a empresa JSTS (nova razão social JSL S/A) lançou em sua contabilidade - conta contábil 4.1.1.04.0041 - 4.340 - LOCAÇÃO DE VEÍCULOS - as importâncias de R\$ 3.719.714,29 e R\$ 3.653.383,38.

Tais valores, foram declarados na linha 37 da Ficha 04A - Outros Custos - da DIPJ/2008, ano-calendário 2007 (fl.1.896).

O Demonstrativo e as folhas do Razão Analítico foram apresentados pelo sujeito passivo em sua resposta de 20/03/2013 ao Termo de Intimação Fiscal, de 28/02/2013 (fl. 1249/1266).

O sujeito passivo foi intimado a comprovar com documentação hábil e idônea os pagamentos dos valores acima, bem como a se manifestar sobre se tais lançamentos estariam vinculados ao Contrato de Locação de bens móveis de 16/02/2004 e/ou Contrato de locação de veículos, máquinas e equipamentos, de 01/01/2006, mantidos com a empresa TRANSCEL (TIF, de 25/10/2013 - fl. 1.267/1.354).

Na resposta de 07/11/2013 foram ratificadas as informações prestadas relativamente ao ano-calendário de 2006:

*Vimos pelo presente INFORMAR, em atendimento aos sub-ítem 1.1; 1.2; 1.3 e 1.4 do item 1 do Termo de Intimação Fiscal recebido em 29/10/2013, que os valores mencionados no item 1 se referem a veículos alugados da empresa TRANSCEL ARMAZÉNS GERAIS LTDA, vinculados aos contratos de locação de bens móveis de 16/02/2004 e locação de veículos, máquinas e equipamentos de 01/01/2006, ambos já apresentados à fiscalização e que suportamos, nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, todas as despesas junto aos*

*órgãos de trânsito, pagamentos de IPVA e Seguros Obrigatórios dos veículos locados em cumprimento ao disposto nesses contratos.*

Por intermédio da resposta de 04/12/2013, foram apresentadas cópias dos recibos firmados em nome da TRANSCEL, dando conta de recebimento dos valores acima questionados. Tais valores teriam sido recebidos em virtude de aluguel de máquinas, veículos e equipamentos.

Nenhuma prova do recebimento e/ou do pagamento foi apresentada pela JSL S/A.

Portanto, considerando-se o relato constante de parte do TVIF, de 27/12/2012, a fiscalização efetuou a glosa dos valores indevidamente apropriados como outros custos (com reflexos na CSLL, PIS e COFINS) não comprovados. Ainda que tivessem sido comprovados seriam considerados como desnecessários à atividade operacional da empresa.

## **INFRAÇÃO 2 - RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL**

Conclusão da Fiscalização sobre a alienação do imóvel matrícula 163.488 e seus aspectos tributários:

a) Em 28/12/2007 a legislação tributária foi alterada pela Lei nº 11.638/2007, a qual vedou a possibilidade de avaliações espontâneas de bens do ativo imobilizado e, conseqüentemente, extinguiu a figura da Reserva de Reavaliação, a partir de 1º de janeiro de 2008;

b) Já na vigência da referida lei, a JSTS encomendou à COLLIERS um laudo de avaliação para determinação do valor de mercado para venda do imóvel matrícula 163.488, fazendo dele constar a data de 28/12/2007, como se houvera sido produzido nessa data, com o fim de constituir uma Reserva de Reavaliação, retroativamente, simulando que a dita reserva houvesse sido constituída em dezembro de 2007;

c) A constituição da referida reserva se justificaria, alguns poucos meses mais tarde, por ocasião da cisão parcial da JSTS, quando o imóvel em questão foi alienado à empresa resultante da cisão, a JULIO SIMÕES AMBIENTAL SA, pelo valor constante do laudo de avaliação, tendo sido a Reserva de Avaliação ilegalmente constituída transferida para a JS AMBIENTAL, com afronta à lei;

d) Nos balancetes analíticos elaborados pela empresa JSTS dos meses de novembro e dezembro do ano-calendário de 2007, impressos e entregues à Fiscalização em resposta à intimação, não consta o registro da conta contábil "2.4.2.02.0002 - Reserva de Reavaliação";

e) No balancete do mês de janeiro de 2008 a empresa inclui a conta "2.4T2.02T0002 - Reserva de Reav. de Terrenos" - e lança à crédito, como saldo anterior, o valor de R\$ 54.763.004,04, simulando ter efetuado a reavaliação do imóvel anteriormente à vigência da Lei nº 11.638/2007, o que de fato não ocorreu;

f) No balancete analítico do mês de dezembro de 2007, a conta 1.3.2.01.0009 - Terrenos - apresenta um saldo devedor final no valor de R\$ 390.620,55;

g) No mês de Janeiro de 2008 a mesma conta foi alterada para registrar um saldo anterior de R\$ 60.910.620,55, que não constava do balancete de dezembro de 2007, e saldo final de R\$ 60.850.000,00, coincidentemente mesmo valor da avaliação da COLLIERS, constante do laudo que seria produzido somente no mês de março de 2008;

h) Em 08 de agosto de 2008, os quotistas da JSTS deliberaram pela cisão parcial desta em favor da nova empresa JÚLIO SIMÕES AMBIENTAL S/A, bem como pela alienação do imóvel matrícula nº 163.488 para a esta última, pelo valor contábil de R\$ 60.845.275,86, correspondente ao custo de aquisição do bem contabilizado na cindida de R\$ 6.082.271,82, acrescido da "Reserva de Reavaliação" ilegalmente constituída no valor de R\$ 54.763.004,04;

i) O procedimento adotado pelo sujeito passivo teve o claro e evidente intuito de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o pagamento do montante do imposto devido sobre o resultado não operacional, correspondente ao ganho de capital na alienação de bem do ativo imobilizado;

j) Para obter o seu intento, o sujeito passivo encomendou e utilizou documento inidôneo, contendo informação ideologicamente falsa, com o fim de alterar direito;

k) A Reserva de Reavaliação assim constituída não pode produzir qualquer efeito tributário, seja por que constituída na vigência da Lei nº 11.638/2007, seja por que baseada em documento inidôneo.

### **Omissão de Ganho de Capital da Alienação de Bem do Ativo Imobilizado**

Desconsiderada a "Reserva de Reavaliação" de R\$ 54.763.004,04, ilegalmente constituída, na forma do item anterior, o sujeito passivo deveria ter apurado o ganho de capital por ocasião da alienação do imóvel matrícula nº 163.488, em 08/08/2008, quando de sua transferência para a Júlio Simões Ambiental S/A, adicionando o ganho apurado ao resultado não operacional e oferecendo à tributação, como segue:

	<b>Valor R\$</b>
Valor da Alienação	60.845.275,86
Valor contábil de aquisição	6.082.271,82
Ganho de Capital	54.763.004,04

A empresa optou pela apuração do IRPJ com base no Lucro Real Anual. A alienação do bem ocorreu em 08/08/2008, data da ata em que os sócios deliberaram a transferência do imóvel para a Júlio Simões Ambiental S/A. Tal data está compreendida no período de 01/08/2008 a 10/11/2008, correspondente à DIPJ 2008, ano-calendário 2008 ND 1953563 - Retificadora Ativa - apresentada à RFB em 15/12/2010 (fls. 2.071/2.134).

A empresa não apresentou os balanços referentes às cisões parciais ocorridas em 31/07/2008 e 10/11/2008, solicitado no Termo de Intimação Fiscal de 19/12/2013.

O ganho de capital omitido foi adicionado ao Lucro Real apurado pelo sujeito passivo, na Ficha 09A da DIPJ mencionada.

### **Infração 3 - Multa Isolada de 50% sobre o IRPJ devido - base estimada, relativo ao mês de agosto de 2008.**

Foi também exigida multa regulamentar isolada de 50% sobre o valor da base de cálculo estimada do IRPJ que deixou de ser recolhido em agosto/2008, conforme demonstrativo que adiante se vê:

<b>DIPJ 2008 - ND 1953563 - RETIFICADORA</b>
<b>Período : 01/08/2008 a 10/11/2008</b>
<b>Situação Especial: Cisão Parcial</b>

<b>Ficha 11- Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa – Agosto/2008</b>		
01	Base de Cálculo do Imposto de Renda - apurado pelo sujeito passivo	4.702.154,06
02	Imposto de Renda Apurado - a alíquota de 15%	705.323,11
03	Adicional	468.215,41
05	Deduções de Incentivos Fiscais	28.212,92
07	Imposto de Renda Retido na Fonte	739.620,28
12	Imposto de Renda a Pagar	405.705,32

<b>Cálculo do Imposto de Renda por Estimativa - efetuado pela Fiscalização</b>		
01	Base de Cálculo do Imposto de Renda	59.455.158,10
02	Imposto de Renda Apurado - a alíquota de 15%	8.918.273,72
03	Adicional	5.785.515,81
05	Deduções de Incentivos Fiscais	28.212,92
07	Imposto de Renda Retido na Fonte	739.620,28

12	Imposto de Renda a Pagar	13.935.956,33
----	--------------------------	---------------

<b>Multa Exigida Isoladamente - 50% de R\$ 13.935.956,33</b>		<b>6.967.978,16</b>
--	--	---------------------

#### **Aplicação da multa de ofício qualificada:**

Em virtude dos fatos mencionados neste Termo de Verificação de Infração e de Encerramento de Procedimento Fiscal, a fiscalização exigiu o crédito tributário com a multa qualificada, prevista no art. 957, inciso II, do RIR/99, por ter sido comprovado o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cientificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação, na qual alega:

- Vale registrar que com base na cisão parcial referida neste processo, a mesma fiscalização já havia realizado, um ano antes, outra autuação, relativamente ao ano-calendário de 2006 (doc. 03), que foi objeto de impugnação (doc. 04), pendente de análise e julgamento (doc. 05).

- Partindo da infundada alegação de que as operações realizadas trouxeram prejuízo à União e foram realizadas exclusivamente objetivando a redução de forma irregular do montante de tributos e contribuições administrados pela RFB, a fiscalização, no tocante ao crédito tributário decorrente da glosa das despesas com aluguéis e encargos que foram apropriadas pela impugnante em razão da existência de contrato de locação firmado com a Transcel, aplicou a multa de ofício em percentual equivalente a 150% do montante dos créditos principais constituídos, invocando o disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

- Acerca das despesas de locação apropriadas a fiscalização aduz que elas decorreriam da operação de cisão parcial da Impugnante e da celebração de contrato de locação com o único intuito de “*diminuir a tributação e o recolhimento dos tributos*”.

- Tal premissa é manifestamente falsa, não encontrando respaldo na realidade. A cisão parcial da Impugnante, realizada no final do ano de 2005, consistiu em uma operação de reestruturação societária absolutamente legítima justificada não para gerar economia tributária, mas, sim, pela necessidade que a Impugnante tinha, à época dos fatos, de melhorar sua situação financeira e, conseqüentemente, seus índices contábeis e suas demonstrações financeiras, que são exigidos, por exemplo, à participação em procedimentos licitatórios e para obtenção de empréstimos e financiamentos etc.

● Referida cisão implicou a versão de ativos efetivamente relacionados às atividades operacionais da Transcel (dentre as quais a de locação de bens móveis, conforme expressamente definido em seu objeto social), o que condiz com a justificativa apresentada no protocolo de cisão e justificação da Impugnante, anexado ao presente processo administrativo; e propiciou à Impugnante importante melhoria em sua situação financeira, com reflexos favoráveis em seus índices contábeis, o que era, naquele momento, fundamental à prática de suas atividades negociais, sobretudo junto à área pública.

Antes da realização da cisão parcial, em 10.12.2005, a Impugnante não possuía índices contábeis equilibrados, que lhe dessem a segurança de participar de procedimentos licitatórios de seu interesse.

Após sua cisão parcial, realizada em 10.12.2005, a Impugnante passou a possuir índices contábeis equilibrados, caracterizadores de sua saúde financeira, permitindo-lhe, conseqüentemente, participação em procedimentos licitatórios.

● A posterior celebração de contrato de locação entre a impugnante e a Transcel:

(i) não acarretou qualquer prejuízo à Transcel, na medida em que as receitas de locação foram suficientes (a) à amortização dos encargos dos financiamentos que foram a ela vertidos em razão da cisão parcial da impugnante; e (b) à obtenção de lucro com a operação (vide cláusula 03 do contrato de locação); e

(ii) propiciou à impugnante, para a exploração de suas atividades operacionais, a indispensável utilização, como locatária, dos veículos, máquinas e equipamentos vertidos à Transcel e posterior locação.

● A simples imputação de que a cisão parcial da impugnante e a celebração de contrato de locação teriam sido realizadas com o único intuito de *"diminuir a tributação e o recolhimento dos tributos"* é manifestamente inepta para os fins desejados nas autuações.

● De acordo com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

a) para que se possa falar em "sonegação", a que se refere o artigo 71, deve haver "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária" acerca da ocorrência do fato gerador ou de circunstâncias pessoais do contribuinte, capazes de "afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Nenhuma dessas condutas, no entanto, foi sequer atribuída à impugnante. A cisão foi realizada de forma regular, transparente, levada a registro público (JUCESP) e ao conhecimento da Secretaria da Receita Federal desde sua ocorrência. De igual modo, a locação foi devidamente reconhecida na contabilidade e seus efeitos tributários foram declarados à Receita Federal do Brasil, com o oportuno e tempestivo recolhimento dos tributos daí decorrentes;

b) no tocante à "fraude", prevista e definida no artigo 72, exige-se a caracterização de ação ou omissão dolosa, destinada 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"*. No caso, nem a operação de cisão nem o contrato de locação consistiram em ação (muito menos omissão) dolosa. A cisão, conforme já enfatizado, foi concretizada de forma regular, legítima e transparente, objetivando, no contexto de uma reorganização societária, melhorar a situação financeira da Impugnante, transferindo à Transcel vultosa dívida financeira

atrelada à aquisição de ativos. Aliás, em nenhum momento a fiscalização explicitou, muito menos comprovou, que qualquer desses atos - cisão e celebração do contrato de locação de ativos —teria sido um ato fraudulento;

c) o artigo 73 refere-se a "conluio", como tal entendido "*o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72*", que não ocorreu no caso. As autuações sequer cogitam de conluio e, tampouco, a cisão parcial ou a contratação da locação buscaram os efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

- Conforme pacificamente entendido pela doutrina e pela jurisprudência, *sonegação, fraude e conluio* são condutas típicas e distintas, ainda que afinadas em seu objetivo final. A cada um desses tipos corresponde determinada e específica ação ou omissão, cabendo ao fisco, quando os invoca como fundamento para o agravamento da multa de ofício, apontar concretamente os fatos e as circunstâncias que os caracterizam. Não basta a alegação vaga e indeterminada. Muito menos se pode admitir que genericamente a autuação invoque o disposto nos apontados artigos 71, 72 e 73, porque não se pode confundir a narrativa dos *fatos e circunstâncias caracterizadoras da conduta ilícita* imputada com o mero *enquadramento legal*.

- No caso não se observou o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, porque efetivamente não havia como descrever qualquer fato caracterizador seja da sonegação, seja da fraude, seja do conluio.

Pura e simplesmente, no tocante à glosa das despesas de locação, as autuações reportam-se genérica e cumulativamente aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, numa inócua tentativa de justificar o agravamento da multa, olvidando-se que seria imprescindível esclarecer se a hipótese era de sonegação, fraude ou conluio, apontando quais os fatos caracterizadores do tipo imputado.

- Aliás, a cisão parcial, que é origem da transferência dos ativos cindidos que posteriormente foram locados pela Transcel - que os incorporou —, sequer teve sua regularidade e efetividade contestadas pela fiscalização, e nem poderia porque ocorreu em dezembro de 2005, estando inquestionavelmente caduco o direito de o fisco desconsiderá-la para qualquer efeito.

- Em síntese, é simplesmente absurda e despida de qualquer base legal a alegação de que a cisão e os contratos de locação teriam sido realizados única e exclusivamente para "*diminuir a tributação e o recolhimento dos tributos*" e que, por isso, seria cabível a multa agravada com fundamento nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

- Os tributos que foram constituídos através dos autos de infração estão sujeitos ao denominado lançamento por homologação, que está disciplinado no art. 150, *caput*, do CTN. Assim, o prazo decadencial, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Exceção a essa regra dá-se em casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses em que é aplicado o disposto no art. 173,1, do CTN.

Aplicando-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, porquanto não houve no presente caso qualquer dolo, fraude ou simulação, a fiscalização tinha o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do fato gerador (31.12.2007) - ou seja, até 31.12.2012 -, para, através do lançamento de ofício, constituir os créditos tributários de IRPJ e da CSLL aqui impugnados.

● Considerando que a impugnante foi intimada da lavratura dos autos de infração em 30.12.2013, QUASE UM ANO APÓS O DECURSO DO PRAZO PREVISTO NO §4º DO ART. 150 DO CTN, está irremediavelmente atingido pela decadência o direito ao lançamento dos créditos de IRPJ e da CSLL aqui impugnados.

● E o mesmo resultado é verificado para a COFINS e para a contribuição ao PIS.

Para efeito de decadência, a diferença das referidas contribuições (PIS/COFINS) em relação ao IRPJ e à CSLL decorre da forma de apuração e do momento em que se caracteriza o fato gerador da obrigação tributária. No regime do lucro real anual, a apuração do IRPJ e da CSLL é realizada em 31 de dezembro de cada ano-calendário, data do respectivo fato gerador, ao passo que o fato gerador e a respectiva apuração da contribuição ao PIS e da COFINS são mensais, consoante disposto no art. 1º da Lei 10.637/02 (que dispõe sobre a não cumulatividade da contribuição ao PIS) e no art. 1º da Lei 10.833/03 (que dispõe sobre a não cumulatividade da COFINS), com idêntica redação:

Mas, ainda que se pudesse cogitar da aplicação, ao presente caso, do disposto no art 173, I, do CTN - o que só se admite por mera argumentação—, mesmo assim os créditos tributários constituídos na autuação em foco estariam atingidos pela decadência, pois o respectivo prazo quinquenal iniciar-se-ia a partir, inclusive, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, que corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, neste caso, em 1º de janeiro de 2008, tendo se encerrado em 31 de dezembro de 2012.

● Mesmo considerando-se a data da entrega da DIPJ como termo inicial do prazo decadencial, ainda assim teria ocorrido a decadência, pois o termo final ocorreu em 28/06/2013.

● Cisão Parcial envolvendo a JSTS e a Transcel:

De acordo com a fiscalização, referida operação de reestruturação, ou seja, a cisão parcial da Impugnante, teria sido realizada com o único objetivo de economia fiscal.

Todavia, referida premissa é, *data venta*, absolutamente equivocada, o que se reflete na própria validade do trabalho fiscal realizado.

Deveras, a Impugnante desenvolvia, à época dos fatos, atividades voltadas à iniciativa pública e privada (vide cláusula relativa ao objeto social contida nas alterações de contrato social da Impugnante que estão anexadas no processo administrativo fiscal).

Como exemplos de atividades de iniciativa pública podem ser citadas a limpeza pública, o transporte coletivo de passageiros, o transporte de coleta e destinação de resíduos etc.

As contratações com o Poder Público são precedidas de procedimentos licitatórios que estão disciplinados na legislação, especialmente na Lei nº 8.666/93, que determina os pressupostos que os interessados devem atender para serem habilitados e, assim, poderem participar dos referidos certames.

Uma dessas exigências é a qualificação econômico-financeira, conforme disciplinado no art. 31 da Lei 8.666/93. Os editais das licitações devem obrigatoriamente exigir que as empresas participantes dos procedimentos licitatórios contenham índices contábeis mínimos (tais como índice de liquidez geral, índice de

liquidez corrente, etc) que demonstrem terem condição financeira suficiente à execução do objeto licitado.

Outro requisito exigido pela Lei de Licitações, para fins de atendimento à qualificação econômico-financeira, corresponde à necessidade de apresentação, pelas licitantes, de suas demonstrações financeiras, incluindo balanço patrimonial encerrado no último exercício social, já exigível e apresentado na forma da legislação, consoante o disposto no art. 31,1, da Lei 8.666/93.

Assim, para que a Impugnante pudesse exercer parcela importante de sua atividade operacional (atividades voltadas à iniciativa pública) durante o ano-calendário de 2006, seu balanço patrimonial, encerrado em 31/12/2005 (último exercício social), deveria demonstrar no mínimo uma situação de equilíbrio financeiro. Ademais, seria através de suas demonstrações financeiras, encerradas no ano-calendário de 2005, que a Impugnante demonstraria que possui índices contábeis equilibrados para efeito de comprovação de sua qualificação econômico-financeira, propiciando sua participação nos procedimentos licitatórios que fossem de seu interesse.

Com base nas informações acima, demonstrar-se-á que:

(i) antes da realização da cisão parcial, em 10/12/2005, a Impugnante não possuía índices contábeis equilibrados, que lhe dessem a segurança de participar de procedimentos licitatórios de seu interesse; e

(ii) após sua cisão parcial, realizada em 10/12/2005, a Impugnante passou a possuir índices contábeis equilibrados, caracterizadores de sua saúde financeira, permitindo-lhe, conseqüentemente, participação em procedimentos licitatórios.

Deveras, antes da cisão parcial da Impugnante, realizada em 10/12/2005, sua situação financeira, considerando seu ativo e passivo, estava refletida da seguinte forma, conforme balancete levantado em 30/11/2005, especificamente para a realização da referida operação de reestruturação societária (doc. 08):

- (i) o Ativo Circulante da Impugnante era de RS 95.136.555';
- (ii) o Realizável a Longo Prazo da Impugnante era de R\$ 24.249.722;
- (iii) o Passivo Circulante da Impugnante era de R\$ 97.659.560;
- (iv) o Exigível a Longo Prazo da Impugnante era de RS 78.989.848.

Considerando as informações acima apresentadas, a Impugnante possuía os seguintes índices Contábeis:

- (i) ILG = 0,67

- Resultado: o índice de Liquidez Geral da Impugnante, anteriormente à sua cisão parcial realizada em 10/12/2005, indicava uma situação financeira deficitária (<1,0), que lhe prejudicaria na condução de suas atividades voltadas às futuras participações em procedimentos licitatórios, objetivando contratações com o Poder Público.

- (ii) ILC = 0,97

- Resultado: o índice de Liquidez Corrente da Impugnante, anteriormente à sua cisão parcial realizada em 10/12/2005, indicava uma situação financeira deficitária (<1,0), que lhe prejudicaria na condução de suas atividades voltadas às futuras

participações em procedimentos licitatórios, objetivando contratações com o Poder Público.

Conforme já antes referido neste arrazoado, com a realização da cisão parcial da JSL que foi questionada pela fiscalização, foram vertidas:

(i) a parcela do Ativo Imobilizado, no montante total de R\$ 62.598.029; e

(ii) a parcela no Passivo Circulante, no valor de R\$ 29.533.576, e a parcela do Exigível a Longo Prazo, no valor de R\$ 33.042.930, totalizando R\$ 62.576.507.

Ao final do exercício de 2005, com a cisão parcial já realizada (doe. 09):

(i) o Ativo Circulante da Impugnante passou a ser de R\$ 79.728.888;

(ii) o Realizável a Longo Prazo da Impugnante passou a ser de R\$ 47.965.846;

(iii) o Passivo Circulante da Impugnante passou a ser de R\$ 69.934.544;

(iv) o Exigível a Longo Prazo da Impugnante passou a ser de R\$ 36.597.004.

Assim, os Índices Contábeis da Impugnante passaram a ser os seguintes:

(i) ILG = 1,19

- Resultado: o Índice de Liquidez Geral da Impugnante, após sua cisão parcial realizada em 10/12/2005, indicava uma situação financeira equilibrada (>1,0), que lhe permitiria competir em futuras licitações, objetivando contratações com o Poder Público.

(ii) ILC = 1,14

- Resultado: o índice de Liquidez Corrente da Impugnante, após sua cisão parcial realizada em 10/12/2005, indicava uma situação financeira equilibrada (>1,0), que lhe permitiria competir em futuras licitações, objetivando contratações com o Poder Público.

Como se vê, a cisão parcial da Impugnante, realizada no final do ano de 2005, não tinha como objetivo gerar uma economia fiscal, ainda que tal efeito tenha sido constatado em função da realização do referido ato societário. Tratou-se, isto sim, de legítima operação de reestruturação, entre empresas pertencentes a um mesmo grupo empresarial, com uma finalidade absolutamente idônea, qual seja, a melhoria da situação financeira da Impugnante, o que se revelava absolutamente vital ao desenvolvimento de importantes atividades contempladas em seu objeto social.

Prova disso são as inúmeras contratações realizadas com o Poder Público, decorrentes de licitações das quais a Impugnante participou justamente porque sempre comprovou boa saúde financeira.

A Impugnante junta por amostragem cópias de documentos (doc. 10), relativos às licitações e às contratações com o Poder Público, que lhe geraram

receitas relevantes, infinitamente superiores à suposta economia tributária gerada.

Importante destacar que, além de assegurar a Participação em licitações, a boa saúde financeira da Impugnante também era fundamental para que ela obtivesse empréstimos durante o ano-calendário de 2006, que eram imprescindíveis ao financiamento de suas atividades. Prova disso é o comparativo de sua conta de empréstimos e financiamentos refletiva nos balanços patrimoniais encerrados em 31/12/2005 e em 31/12/2006.

Com efeito, em 31/12/2005, o montante de empréstimos e financiamentos da Impugnante era de R\$ 16.836.644,00 (com vencimento a curto prazo) e de R\$ 6.876.709,00 (com vencimento a longo prazo), conforme balanço patrimonial encerrado na referida data (cf. doc. 09).

Já em 31/12/2006, o montante de empréstimos e financiamentos da Impugnante era de R\$ 67.631.243 (com vencimento a curto prazo) e de R\$ 39.921.776 (com vencimento a longo prazo), conforme balanço patrimonial encerrado na referida data (doc. 11).

Referidas demonstrações financeiras comprovam que, mercê da cisão parcial em foco, realizada em 10/12/2005, foi possível à Impugnante, com a consequente melhoria de seus índices econômicos, contrair empréstimos e financiamentos durante o ano de 2006 para o desenvolvimento de suas atividades operacionais.

O cenário acima apresentado serve para demonstrar o quanto era necessária a reorganização societária do grupo empresarial ao qual pertenciam a Impugnante e a Transcel, ao final do ano de 2005, restando comprovado que a cisão parcial na Impugnante teve como fatos determinantes outros que não a economia fiscal.

Outro ponto importante, que também afasta a ocorrência de qualquer irregularidade, está no fato de que a cisão parcial obedeceu a todos os seus requisitos legais, refletindo uma legítima operação de reestruturação entre empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

Tal fato (reestruturação entre empresas do mesmo grupo empresarial) justifica, obviamente, a prática dos atos por representantes comuns às empresas, não havendo qualquer fundamento para a fiscalização questionar as operações em virtude de que elas teriam sido realizadas entre pessoas comuns.

Ademais, é absolutamente desprovida de qualquer justificativa a alegação, feita pela fiscalização, de que os efeitos da cisão não corresponderam ao Protocolo de Justificação da referida operação societária.

Ao mesmo tempo em que a cisão parcial propiciou à Impugnante o incremento de suas atividades regulares pela melhoria de sua situação financeira, a versão dos veículos, máquinas e equipamentos à Transcel, para posterior locação à Impugnante, também representou o incrementado das atividades da Transcel, haja vista que o contrato social desta empresa, cujas alterações foram anexadas ao processo administrativo fiscal, demonstram que ela desenvolvia, dentre outras atividades, justamente a locação de bens.

E como resultado da locação dos bens e equipamentos, a Transcel auferiu receitas, que reconhecidamente foram oferecidas à tributação.

Vale ressaltar que o preço da locação acordada entre as partes era composto pelo valor correspondente às despesas com os financiamentos dos veículos, máquinas e equipamentos acrescido do percentual de 6,9% (margem de lucratividade). A composição do aluguel mensal recebido comprova que, efetivamente, a Transcel auferiu lucro com a locação dos equipamentos.

Descontados os tributos incidentes sobre a receita da atividade, o lucro da Transcel com as locações atingiu uma média aproximada de 5,9%.

Como se vê, fica cristalina a demonstração de que o efeito almejado pela cisão parcial da Impugnante não foi a economia tributária, ainda que ela tenha sido gerada a partir da referida operação societária, não, todavia, no valor calculado pela fiscalização, frise-se.

Não há negar, diante de todos esses fatos, que a cisão parcial teve um propósito negocial legítimo, fruto de um processo de reestruturação de um grupo empresarial, que acarretou o incremento das atividades de ambas as empresas envolvidas na operação.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem, sistematicamente, afastado lançamentos tributários em situações como a presente, quando a operação questionada pelo fisco tem efetiva materialidade e substância negocial, sendo irrelevante a eventual economia tributária dessa decorrente.

Além disso, cabe ao fisco a produção de prova inequívoca da ilicitude da conduta do contribuinte, não podendo se presumir a prática de sonegação, fraude ou simulação, muito menos e apenas porque determinada operação trouxe redução da carga tributária.

Em consequência ao reconhecimento do propósito negocial da cisão realizada e da consequente versão, à Transcel, dos veículos, máquinas e equipamentos que posteriormente foram por ela locados à Impugnante, não há negar a necessidade das despesas glosadas à atividade operacional desta última e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Afinal, é inerente à exploração das atividades da Impugnante a utilização de veículos, máquinas e equipamentos, sejam próprios ou locados.

- Além de necessárias, as despesas glosadas foram devidamente comprovadas. Como claramente disposto no contrato de locação juntado ao presente processo administrativo, o valor locatício ajustado entre a impugnante e a locadora, Transcel, correspondeu *"ao valor das parcelas mensais dos financiamentos bancários relacionados com os bens ora locados acrescido do pis, da cofins e de uma taxa de administração de 3%"* (cláusula 03), ficando, ainda, sob a responsabilidade da Impugnante, na qualidade de locatária, o pagamento, diretamente a quem de direito, das despesas de IPVA, de licenciamento e seguro, (cláusula 06 do contrato de locação).

- Pois bem. A impugnante, por conta do aluguel, e para maior praticidade, tal como expressamente previsto na cláusula 03 do referido contrato de locação, pagou mensalmente, aos agentes financeiros, os encargos dos financiamentos dos bens vertidos, conforme ampla documentação a que os auditores tiveram acesso. O restante do aluguel (valor do COFINS/PIS mais "taxa" de administração de 3%, totalizando 6,9%) foi pago mensalmente mediante encontro de contas entre a Impugnante e a Transcel, como empresas do mesmo grupo econômico, tudo conforme lançamentos e documentos aos quais o fisco também teve amplo e total acesso, e a locadora emitiu os devidos recibos, cuja apresentação à fiscalização foi expressamente reconhecida no Termo de Verificação de Infração e de Encerramento do Procedimento Fiscal.

Ademais, no que toca às despesas com o IPVA, licenciamento e seguro dos veículos locados, não houve, na autuação, qualquer glosa, num evidente reconhecimento, pela fiscalização, não só da prova de seu pagamento pela Impugnante como da necessidade desses encargos.

Diante de todo exposto, ficam completamente afastadas as premissas em que se pautou a fiscalização para a realização dos autos de infração na parte acima analisada (glosa de despesas).

#### CÁLCULO EQUIVOCADO APRESENTADO PELA FISCALIZAÇÃO

- Outra questão importante diz respeito aos cálculos realizados na autuação quanto ao valor da economia tributária que teria sido consequente da cisão em foco.

A fiscalização ignorou as despesas com a depreciação e com os encargos financeiros do financiamento que seriam apropriadas pela impugnante caso os veículos, máquinas e equipamentos, que foram vertidos à Transcel na operação de cisão parcial, tivessem sido mantidos em seu ativo imobilizado.

Para a apuração do montante que teria sido economizado pela JSL, comparativamente à tributação das despesas com a locação, na Transcel, pelo regime do lucro presumido, houve simplesmente a glosa das despesas decorrentes da locação e aplicação das alíquotas dos tributos.

- O correto seria a fiscalização apurar os valores das despesas com a depreciação e com os encargos financeiros para, então, proceder à correta análise da economia tributária decorrente da operação de cisão parcial da impugnante, com a posterior celebração do contrato de locação. Afinal, se o efeito fiscal da cisão não foi reconhecido, a fiscalização não poderia simplesmente ignorar as despesas que seriam auferidas pela impugnante com a depreciação e com os encargos financeiros.

- A impugnante, ao contrário da fiscalização, levou em conta referidas despesas, elaborando uma planilha de cálculo que é apresentada com a presente impugnação (doc. 12). Num cálculo conservador, restaram apuradas as despesas sobre as depreciações dos bens (considerando o preço dos respectivos custos de aquisição), e os encargos financeiros relativos à aquisição financiada desses mesmos bens, utilizando, para tanto, juros remuneratórios de 10% (dez por cento) ao ano.

Como resultado do critério utilizado pela impugnante, apurou-se uma despesa com depreciação e com encargos de financiamento para o ano-calendário de 2007, caso não tivesse ocorrido a sua cisão parcial, no montante de R\$ 3.844.624,00 (três milhões, oitocentos e quarenta e quatro mil, seiscentos e vinte e quatro reais).

Referida despesa, que seria dedutível para fins de apuração do lucro real, geraria uma redução, de IRPJ e de CSLL, no montante total de R\$ 1.307.172,16 (um milhão, trezentos e sete mil, cento e setenta e dois reais e dezesseis centavos). E dizer: por ter sido realizada a cisão parcial, a impugnante deixou de economizar o apontado valor.

Somando-se referidos valores ao IRPJ e à CSLL pagos pela Transcel, no valor de R\$ 669.477,27 (seiscentos e sessenta e nove mil, quatrocentos e setenta e sete reais e vinte e sete centavos), chega-se ao valor de R\$ 1.976.649,43 (um milhão, novecentos e setenta e seis mil, seiscentos e quarenta e nove reais e quarenta e três centavos).

Esse é o valor (R\$ 1.976.649,43) que a fiscalização deveria ter considerado em seus cálculos de verificação da economia fiscal decorrente da operação de cisão. Se a própria fiscalização reconheceu que a Impugnante poderia apropriar as despesas com a depreciação e com os encargos financeiros, ela nunca poderia deixar de acrescentar a

economia tributária que referida despesa geraria à impugnante, caso sua cisão parcial não tivesse sido realizada.

Diante disso, a efetiva economia tributária gerada com a cisão parcial da Impugnante, no tocante ao IRPJ e à CSLL, não seria de R\$ 2.506.853,21 (dois milhões, quinhentos e seis mil, oitocentos e cinquenta e três reais e vinte e um centavos), tal como apontado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, mas, sim, de apenas R\$ 530.203,78 (quinhentos e trinta mil, duzentos e três reais e setenta e oito centavos).

- O mesmo cenário pode ser verificado para a COFINS e para a contribuição ao PIS.

Considerando que as despesas com a depreciação gerariam créditos de COFINS e contribuição ao PIS, referidas despesas acarretariam à Impugnante uma redução, relativamente às referidas contribuições, no montante total de R\$ 259.12238 (duzentos e cinquenta e nove mil, cento e vinte e dois reais e trinta e oito centavos).

Somando-se referidos valores à COFINS e à contribuição ao PIS pagos pela Transcel, no valor de R\$ 269.118,06 (duzentos e sessenta e nove mil, cento e dezoito reais e seis centavos), seria atingido o valor de R\$ 528.240,44 (quinhentos e vinte e oito mil, duzentos e quarenta reais e quarenta e quatro centavos).

Diante disso, a efetiva economia tributária gerada com a cisão parcial da impugnante, no tocante à contribuição ao PIS e à COFINS, não seria de R\$ 682.011,53 (seiscentos e oitenta e dois mil, onze reais e cinquenta e três centavos), tal como apontado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, mas, sim, de R\$ 153.771,09 (cento e cinquenta e três mil, setecentos e setenta e um reais e nove centavos).

Destarte, a economia tributária total da operação de cisão realizada não foi de R\$ 3.811.864,74 (três milhões, oitocentos e onze mil, oitocentos e sessenta e quatro reais e setenta e quatro centavos), mas, sim, de R\$ 683.974,87 (seiscentos e oitenta e três mil, novecentos e setenta e quatro reais e oitenta e sete centavos), muito menor do que a apontada no Termo de Verificação Fiscal.

Esse fato, aliás, também influencia no valor dos créditos tributários constituídos, na improvável hipótese de manutenção dos autos de infração, conforme se pleiteará em item próprio.

Ainda que se entenda, por qualquer motivo, haver algum questionamento quanto ao cálculo apresentado pela ora impugnante em comparação ao cálculo apresentado pela fiscalização, eventual controvérsia exigiria que o julgamento desta autuação fosse convertido em diligência, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, na medida em que a própria fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, reconheceu que *"sem a referida cisão apenas os encargos financeiros dos financiamentos e a depreciação seriam desta forma apropriados"*. Esta afirmação no mínimo revela o equívoco no cálculo apresentado pelos auditores-fiscais responsáveis pela autuação, autorizando-se a realização de diligência, caso, repita-se, haja alguma dúvida em relação ao cálculo apresentado nesta impugnação pela Impugnante.

#### Necessidade de afastamento da multa qualificada

- Mesmo que por qualquer outro motivo fossem mantidas as glosas efetuadas sobre as despesas com a locação dos veículos, máquinas e equipamentos, mera argumentação, ainda assim as multas qualificadas impostas pela fiscalização deveriam ser afastadas.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem decidindo que a qualificação da multa para aplicação do percentual de 150% depende, necessariamente, (i) da intenção do agente e (ii) da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim.

A aplicação da multa qualificada pressupõe a presença de um elemento subjetivo, consistente na intenção de o agente praticar alguma ilicitude.

No caso, está mais do que demonstrada a ausência de intenção do agente em burlar a fiscalização, tendo em vista que a sua cisão parcial e a posterior celebração do contrato de locação resultaram de um processo de reestruturação com outras finalidades que não a economia fiscal.

A ausência de qualquer finalidade ilegítima, por si só, já é suficiente para afastar, no presente caso, a incidência da multa qualificada que a fiscalização imputou contra a impugnante.

Por fim, os próprios elementos trazidos com a presente impugnação afastam qualquer prova fiscal de ocorrência de fraude, sonegação fiscal ou de conluio. Por isso, ainda que a glosa das despesas não pudesse ser afastada por qualquer motivo, mera argumentação, as multas qualificadas aplicadas contra a Impugnante deveriam ser reduzidas ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do crédito tributário constituído.

Redução do valor dos créditos lançados.

- Admitindo-se, *ad argumentandum*, que estaria correta a glosa das despesas de locação, o montante dos créditos tributários constituídos pela fiscalização estaria incorreto no tocante, especificamente, à glosa das despesas de aluguel dos veículos, máquinas e equipamentos.

Para autuar a impugnante em relação aos referidos fatos, a fiscalização desconsiderou os efeitos da cisão parcial por ela realizada no final do ano de 2005.

Se a fiscalização desconsiderou tais efeitos, ela não só deveria glosar as despesas de aluguel e encargos contraídos pela impugnante durante o ano-calendário de 2007, como também a fiscalização deveria considerar, para cálculo dos tributos por ela devidos, as despesas de depreciação e dos encargos financeiros dos financiamentos que a Impugnante teria assumido não tivesse ocorrido sua cisão parcial.

O que não se pode aceitar é que a premissa da fiscalização valha para a glosa das despesas de locação e não valha, ao mesmo tempo, para a devida apropriação das despesas com a depreciação e com os encargos do financiamento.

Diante disso, a Impugnante, efetuou um cálculo conservador, apurando as despesas sobre as depreciações dos bens, considerando o preço dos respectivos custos de aquisição, e aplicando sobre as despesas com os financiamentos (que equivale ao valor dos aluguéis subtraído o percentual de 6,90%), juros remuneratórios de 10% (dez por cento) ao ano.

Como resultado da adoção de um critério correto, a impugnante apurou uma despesa com depreciação e com encargos de financiamento para o ano-calendário de 2007, caso não tivesse ocorrido a sua cisão parcial, no montante de R\$ 3.844.624,00 (três milhões, oitocentos e quarenta e quatro mil, seiscentos e vinte e quatro reais).

Referida despesa, que seria dedutível para fins de apuração do lucro real, geraria a ela uma economia, de IRPJ e de CSLL, no montante total de R\$ 1.307.127,16 (um milhão, trezentos e sete mil, cento e vinte e sete reais e dezesseis centavos).

Referido valor, portanto, deveria ser deduzido da apuração dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL, que foram constituídos em razão da glosa das despesas com a locação dos veículos, máquinas e equipamentos que foram vertidos à Transcel, o que impacta tanto no valor dos créditos principais lançados como, por via de consequência, no valor da multa de ofício e dos juros de mora apurados.

Da mesma forma, as despesas de depreciação, que geram créditos de COFINS e de contribuição ao PIS, impactam no valor dos créditos tributários constituídos pela fiscalização em relação às referidas contribuições.

Considerando que as despesas com a depreciação gerariam créditos de COFINS e contribuição ao PIS, referidas despesas acarretariam a impugnante uma economia, relativamente às referidas contribuições, no montante total de R\$ 259.122,38 (duzentos e cinquenta e nove mil, cento e vinte e dois reais e trinta e oito centavos).

O valor, portanto, deveria ser deduzido da apuração dos créditos tributários de COFINS e de contribuição ao PIS que foram apurados pela fiscalização em razão da glosa das despesas com a locação, pela Impugnante, dos veículos, máquinas e equipamentos que foram vertidos à Transcel, o que impacta tanto no valor dos créditos principais lançados como, por via de consequência, no valor da multa de ofício e dos juros de mora apurados.

Desta feita, ainda que a glosa das despesas com a locação estivesse correta, mera argumentação, o valor dos créditos tributários deveria ser reduzido, considerando-se, na apuração de tais créditos, os efeitos tributários resultantes das despesas com a depreciação dos veículos, máquinas e equipamentos, tivessem referidos bens permanecido no ativo imobilizado da impugnante.

#### B) Quanto ao ganho de capital.

- O auto de infração, no tocante aos créditos apurados em virtude do suposto ganho de capital na transferência de bem do ativo imobilizado, é absolutamente nulo, porquanto indevida a forma de apuração realizada pela fiscalização.

Com efeito, de acordo com a autuação, haveria um ganho de capital apurado no ato de cisão e que não foi considerado pela Impugnante e, em virtude disso, foram apurados o IRPJ e a CSLL ao final do período de apuração que seria, de acordo com os demonstrativos que compõem o auto de infração, 30/12/2008.

Em primeiro lugar, o cálculo do imposto ao final do período de apuração é indevido, na medida em que o suposto ganho de capital deveria ser objeto de apuração mensal dos tributos calculado por estimativa.

De acordo com o disposto no art. 418 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, "Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação..."

De acordo com os arts. 223 e 225 do mesmo regulamento, o ganho de capital deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto no respectivo mês de apuração.

Mas, como se verifica dos demonstrativos de apuração que compõem os autos de infração, as autoridades autuantes procederam em desacordo com a legislação, não

efetuando a apuração no mês em que teria sido realizado o suposto ganho de capital, ou seja, em agosto de 2008.

Além do vício acima apurado, a fiscalização considerou, para efeito de apuração do ganho de capital, o período encerrado em 31/12/2008. Ocorre que o suposto ganho de capital teria ocorrido por conta do evento de cisão que, de acordo com a legislação fiscal (art. 810 do RIR/99), encerra o período de apuração do IRPJ e da CSLL.

Assim, considerado que o suposto ganho de capital decorreria da cisão parcial da Impugnante, o resultado tributável deveria ser considerado no mês em que ocorreu tal evento (agosto de 2008) e não em 30/12/2008, lembrando que, em obediência à norma regulamentar retrotranscrita, a Impugnante encerrou o exercício relativo ao ano calendário de 2008 em 08 de agosto 2008 (data da cisão), tanto que a DIPJ foi entregue no dia 29 de setembro do mesmo ano (doc. 13).

O equívoco cometido pela fiscalização é absolutamente relevante, na medida em que se o ganho de capital tivesse sido lançado no período de apuração correto:

(i) a CSLL a ser recolhida corresponderia a R\$ 4.223.925,62 (quatro milhões, duzentos e vinte e três mil, novecentos e vinte e cinco reais e sessenta e dois centavos), e não R\$ 4.928.670,63 (quatro milhões, novecentos e vinte e oito mil, seiscentos e setenta reais e sessenta e três centavos), tal como apurado pela fiscalização;

(ii) o IRPJ a ser recolhido corresponderia a R\$ 12.323.363,73 (doze milhões, trezentos e vinte e três mil, trezentos e sessenta e três reais e setenta e três centavos), e não R\$ 13.426.622,23 (treze milhões, quatrocentos e vinte e seis mil, seiscentos e vinte e dois reais e vinte e três centavos).

Há, nesse ponto, manifesta ofensa ao disposto no art. 142 do CTN, o que enseja a nulidade dos autos de infração de IRPJ e de CSLL no que tange aos créditos relativos ao suposto ganho de capital apurado.

Desta feita, deverá ser reconhecida a nulidade das autuações no que tange à tributação do hipotético ganho de capital. E se assim não se entender, há de ser reconhecida a decadência, porque o prazo quinquenal, na esteira de jurisprudência já acima citada, deve ser contado desde a data do respectivo fato gerador (agosto de 2008), nos termos do §4º do art. 150 do CTN, ou, na pior das hipóteses, da data da entrega da DIPJ resultante da cisão (29.09.2008).

● A possibilidade de constituição de reserva, relativamente a fato anterior a 31/12/2007, enquanto pendente a divulgação das demonstrações financeiras do exercício de 2007 – Aspectos contábeis e legais.

Ainda que o laudo tenha sido contratado posteriormente ao encerramento do exercício de 2007, ele (i) se refere a uma situação fática anterior a 1º de janeiro de 2008 (a efetiva valorização do imóvel reavaliado), e (ii) foi realizado dentro do período de divulgação das demonstrações financeiras e a data-base da reavaliação foi dezembro de 2007, período, portanto, anterior ao início de vigência da Lei 11.638/07.

Diante das colocações feitas pela fiscalização, a Impugnante consultou o Professor L. Nelson Carvalho, que analisou, sob o aspecto contábil, legal e fiscal, a constituição da reserva de reavaliação do imóvel pela Impugnante por meio do incluso parecer (doc. 14).

No trabalho realizado pelo referido parecerista, a questão foi analisada com base nos seguintes aspectos:

- A normalidade de finalizar balanços de 31 de dezembro nos primeiros meses do ano imediatamente subsequente, dentro da permissão legal de 120 dias;
- Inexistência de impedimento legal, normativo ou regulamentar para registro contábil, no exercício fiscal de 2007, de laudo de reavaliação de um bem do ativo imobilizado, elaborado em 2008, mas tendo como data-base da reavaliação o exercício fiscal de 2007;
- A normalidade da prática de providenciar ajustes às demonstrações contábeis de 31 de dezembro apurando tais ajustes nos 120 dias subsequentes e registrando-os contabilmente no balanço sob finalização;
- A ausência de consequências tributárias que tenham beneficiado a empresa em detrimento do Fisco, e;
- A aparente incoerência em desconsiderar a reavaliação e depois tributá-la como "valor de mercado" em cisão - que, por sinal, foi feita pelo valor de livros.

Em continuidade aos ensinamentos tratados no tópico anterior, o ilustre parecerista passa a discorrer a respeito da existência, ou não, de impedimento legal, normativo ou regulamentar para registro contábil, no exercício fiscal de 2007, de laudo de reavaliação de um bem do ativo imobilizado, elaborado em 2008, mas tendo como data-base da reavaliação o exercício fiscal de 2007.

Nesse sentido, o parecerista, em princípio, demonstra ser absolutamente comum e previsível a geração de diversos ajustes de registros contábeis após o encerramento do exercício, para que as demonstrações auditadas reflitam efetivamente a situação patrimonial e financeira da empresa, os resultados gerados e outras informações que serão divulgadas aos usuários:

O Prof. L. Nelson Carvalho conclui que a Lei 11.638/07 não impediria a constituição da reserva de reavaliação, com a data-base de dezembro de 2007, ainda que com laudo de avaliação realizado em 2008, sendo que qualquer tentativa da autoridade fiscal administrativa de ampliar os efeitos da vedação trazida pela Lei nº 11.638/2007, para atingir situação que não está regulada pela norma legal invocada, implicará violação frontal e direta ao princípio e garantia constitucional da legalidade, nas suas diversas vertentes.

Como se verifica da posição defendida pelo Prof. L. Nelson Carvalho - posição essa que demonstra a absoluta inconsistência do trabalho fiscal desenvolvido:

(i) está absolutamente adequado à prática contábil e à legislação o procedimento de efetuar, em período subsequente à data de encerramento do exercício social, ajustes contábeis às demonstrações financeiras;

(ii) considerando os prazos definidos na legislação, considerando a data de encerramento do exercício social e a de finalização e divulgação das demonstrações financeiras, é manifesta a existência de um período mínimo de apuração, mensuração e registro contábil, exatamente para que a situação patrimonial reinante À DATA DO BALANÇO seja efetivamente refletida;

(iii) a Lei 11.638/07, ao eliminar, a partir de 01/01/2008, a possibilidade de REAVALIAÇÃO DE ATIVOS, não vedou direta nem indiretamente o direito a que tal reavaliação fosse registrada com data-base de 31/12/2007, ainda que a avaliação tenha sido realizada em 2008, dentro do período de ajustes para o fechamento das demonstrações financeiras (no caso o Balanço Patrimonial).

As conclusões acima estão devidamente refletidas no parecer ora anexado e servem para afastar a conclusão a que chegou a fiscalização, no sentido de que a constituição da reserva de reavaliação seria ilegal porque constatado que a reavaliação fora realizada em 2008.

Aliás, aqui também é importante ressaltar que o fato de o laudo estar assinado com data de dezembro de 2007 não afasta a idoneidade das informações nele contidas nem constitui qualquer irregularidade.

Com efeito, o laudo de reavaliação foi realizado visando a apuração do valor do imóvel no final de 2007, e bem por isso todos os elementos comparativos utilizados para a apuração do valor atualizado referem-se a operações de venda ou de oferta de venda ocorridos em 2007 (leia-se o Laudo de Avaliação). Dito de outra forma, conquanto formalizada depois do dia 1º de janeiro de 2008, a avaliação retrata e se refere a uma situação fática reinante anteriormente. Só por isto já se torna absolutamente válida e regular a assinatura do laudo com data de 28 do dezembro de 2007, praticamente o último dia útil daquele ano. Aliás, se assim não fosse, nenhum balanço patrimonial poderia ser datado de 31 de dezembro do exercício social encerrado, haja vista que, pela própria legislação, as sociedades tem prazo de até 120 (cento e vinte) dias para levantar e aprovar seu balanço patrimonial e as demais demonstrações financeiras, fazendo-o, sempre, com a data pretérita do encerramento do respectivo exercício. Sendo assim, por que o laudo de avaliação, que também se refere a um efetivo evento ocorrido dentro do exercício findo (apuração do valor atualizado do bem), não poderia ter sido firmado com a data relativa a essa situação? A rigor, o aludido laudo poderia ter sido assinado com a data de 31 de dezembro de 2007, a exemplo do balanço patrimonial.

Portanto, para fins de validade da constituição da reserva, pouco importa se a avaliação foi feita em dezembro de 2007 ou no início de 2008; o que importa é a reavaliação refere-se, de forma real e efetiva, à situação patrimonial do referido imóvel, em período anterior à vigência da Lei nº 11.638/07. Importante destacar que, ao contrário do apontado pela fiscalização, a reserva foi sim refletida corretamente em sua contabilidade, constando em seus balancetes.

● A RESERVA NÃO FOI CONSTITUÍDA PARA PAGAR MENOS TRIBUTOS. A RESERVA DE REAVALIAÇÃO EM NENHUM MOMENTO FOI REALIZADA - NEUTRALIDADE FISCAL

A fiscalização adotou a premissa de que "...O procedimento adotado pelo sujeito passivo teve o claro e evidente intuito de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o pagamento do montante do imposto devido sobre o resultado não operacional, correspondente ao ganho de capital na alienação de bem do ativo imobilizado;..."

A reserva de reavaliação constituída não teve, em nenhum momento, o intuito de impedir o fato gerador de qualquer obrigação tributária. Na verdade, o tratamento contábil dado à reavaliação do imóvel na sucessora foi absolutamente o mesmo conferido pela Impugnante enquanto o imóvel integrou seu ativo imobilizado.

E aqui não podemos deixar de expor os efeitos tributários da reserva de reavaliação em eventos de reestruturação societária (como é o caso da cisão).

Com efeito, a legislação tributária, desde o advento do Decreto-lei 1598/1977 (e alterações posteriores), cuidou de disciplinar a figura da reavaliação de bens e direitos, cujas regras básicas foram detalhadas nos artigos 434 a 441 do RIR/1999.

Especificamente no que se refere a eventos de cisão, o Decreto-lei 1.598/1977 dispôs que a reavaliação, desde que mantida em conta de reserva na sociedade cindida e na resultante da cisão, não deve ser computada no lucro real, obedecendo, quanto à tributação, as regras gerais de realização da reserva de reavaliação. É o que expressamente dispõe o art. 440 do RIR/99.

Mais ainda: em razão da natureza da operação de cisão, que tem a característica de sucessão universal dos bens e direitos vertidos no processo, em razão do disposto no art. 229, §3º, da Lei 6.404/76, o legislador estipulou, no artigo 441 do RIR/1999, que "As reservas de reavaliação TRANSFERIDAS POR OCASIÃO DA INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO TERÃO, NA SUCESSORA, O MESMO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO QUE TERIAM NA SUCEDIDA."

Vale dizer, se no evento de cisão as reservas de reavaliação existentes forem simplesmente transferidas à sociedade destinatária do acervo cindido, estas, sem solução de continuidade, devem receber o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida, isto é, não devem sofrer imediata tributação.

Inegável, assim, que, a reavaliação de bens, enquanto não realizada a respectiva reserva pela respectiva sociedade, insere-se no tratamento de absoluta neutralidade fiscal.

E mesmo que a reavaliação seja realizada no âmbito da cisão (o que não foi o caso), ainda assim haverá neutralidade fiscal, enquanto mantida na conta de reserva.

A apresentação dos argumentos acima é absolutamente relevante para demonstrar que o objetivo da reserva não foi, em nenhum momento, impedir a incidência tributária.

Em primeiro lugar, a Impugnante e a empresa constituída a partir de sua cisão parcial (Julio Simões Ambiental S/ A) possuíam o mesmo regime de tributação (lucro real). Tal fato é relevante porque, em ambas as empresas, o controle das obrigações fiscais era feito da mesma forma e, diante disso, não haveria o risco de a fiscalização perder o controle sobre o tratamento conferido à reavaliação pela sucessora em virtude, por hipótese, da opção pelo regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido.

Em segundo lugar, a legislação tributária estabelece claramente a neutralidade fiscal quanto aos efeitos fiscais da reserva de reavaliação.

Por último, e não menos importante, o tratamento da reserva de reavaliação conferido pela sucessora após a realização da cisão parcial consiste em prova inequívoca de que a constituição da reserva não teve objetivo fiscal.

Deveras, Impugnante, conforme se observa de suas DIPJ relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008, teve lucro fiscal nos apontados períodos de apuração (cf. documentos anexados).

Por outro lado, a então Julio Simões Ambiental S/A (hoje denominada Serb Saneamento e Energia Renovável do Brasil S/A, "SERB"), nos anos-calendário subsequentes ao de sua constituição, teve prejuízo fiscal e não realizou a reserva, conforme prova documental que a Impugnante está diligenciando para obter junto

àquela Companhia, protestando pela sua posterior juntada. Em outras palavras, na sucessora, a reserva de reavaliação não gerou qualquer benefício fiscal àquela sociedade.

Essa constatação é importante para a presente defesa porque, não havendo intuito de lesão ao fisco, a premissa considerada pela fiscalização cai por terra.

- Manifesta contradição da posição defendida na autuação que ora declara a absoluta ineficácia da reserva de reavaliação e ora considera que o respectivo valor importa ganho de capital -

A fiscalização, ao sustentar a suposta inidoneidade do laudo de avaliação realizado pela Colliers do Brasil International Consultoria Ltda., entendeu que a Reserva de Reavaliação não poderia produzir qualquer efeito tributário.

Ora, se a reserva de reavaliação "*não pode produzir qualquer efeito tributário*" - conforme solenemente proclamado na autuação, é óbvio que ela não poderia ser considerada para fins de apuração de ganho de capital.

Em primeiro lugar, adotando a premissa da fiscalização, a reserva de reavaliação não poderia ser sido lançada após 31/12/2007 e, diante disso, o respectivo registro contábil efetuado na JSTS não geraria qualquer efeito jurídico.

Em segundo lugar, a própria fiscalização afirmou que a reserva de reavaliação não produz efeito fiscal e que o laudo de avaliação que daria a cia suporte "*seria inidôneo*"; assim, há uma completa contradição da fiscalização, pois ao mesmo tempo em que afasta os efeitos da reserva por considerar o laudo de avaliação inidôneo, ela considera o valor da reavaliação para fins de apuração de ganho de capital, sendo que a avaliação feita para fins de cisão adotou o critério "contábil". Ora, como a reavaliação "*não pode produzir qualquer efeito tributário*" e, ao mesmo tempo, seu valor pode ser considerado para fins de apuração do ganho de capital? E simplesmente impossível!!!

Em terceiro lugar, e não menos importante, a cisão realizada pela Impugnante foi feita a valor contábil. Assim, desconsiderado o efeito fiscal da reserva de reavaliação constituída, a cisão do imóvel, pelo critério contábil, far-se-ia, apenas, pelo valor do custo de aquisição do imóvel (RS 6.085.271,86), de modo que não haveria, na operação de cisão, a tributação do IRPJ e da CSLL pelo ganho de capital. A consequência jamais poderia ser de reconhecimento de ganho de capital na cisão, mas, isto sim, de retificação do valor da parcela cindida.

A extinta Terço Grand Thornton Auditores Independentes Sociedade Simples, ao realizar a avaliação do acervo líquido cindido, expressamente considerou o valor refletido na contabilidade da Impugnante.

Portanto, sendo desconsiderado "*qualquer efeito tributário*" e jurídico da reserva de reavaliação e tendo a cisão sido feita a valor de livros, a consequência inexorável é que o valor da cisão, para efeitos tributários, corresponderia, apenas, ao montante relativo ao custo de aquisição do imóvel (R\$ 6.082.271,82), sendo impossibilitada, no presente caso, a apuração de qualquer ganho de capital.

Afinal, a apuração de ganho de capital em operação de cisão necessariamente dependeria de prévio laudo de avaliação do bem a valor de mercado, o que não existe no presente caso porque, repetindo, o laudo que acompanhou a cisão adotou o valor de livros e o laudo que deu à constituição da reserva de reavaliação foi considerado "*inidôneo*" pela fiscalização.

Mesmo diante da cisão parcial ocorrida—o que, segundo a Receita Federal do Brasil, justificaria a constituição da reserva de reavaliação extemporânea, quando o imóvel objeto da reavaliação foi transferido a sociedade resultante da cisão pelo valor constante do laudo de avaliação, com transferência da reserva de Reavaliação ilegalmente constituída —, a conclusão é igualmente que tal operação não trouxe qualquer benefício tributário para a JSL, independentemente de ser considerada legítima ou não a constituição da reserva de reavaliação na sociedade cindida.

Portanto, o valor da reavaliação realizada pela Impugnante, desconsiderados os efeitos jurídicos (incluindo o tributário), nunca poderia ser considerado para fins de apuração de ganho de capital, seja porque a cisão foi efetuada a valor de livros seja porque, se feita a valor de mercado, dependeria de laudo de avaliação que, no caso, jamais existiu.

Destarte, ainda que fosse inidôneo o laudo de avaliação realizado pela Colliers do Brasil International Consultoria Ltda. e mesmo que fossem desconsiderados os efeitos tributários da reserva de reavaliação constituída —mera argumentação—, ainda assim seriam totalmente improcedentes a incidência (i) do IRPJ e da CSLL em virtude do suposto (mas inexistente) ganho de capital, bem assim (ii) da multa isolada aplicada em decorrência da não inclusão do ganho de capital na base de cálculo estimada para o período de agosto de 2008.

#### INEXISTÊNCIA DE REFLEXOS PELA IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE FRAUDE OU DE SIMULAÇÃO

Como já visto em anterior argumentação desenvolvida, a multa qualificada (150%) pressupõe a prática das condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio). Referidas condutas, conforme se observa da leitura dos dispositivos referidos, pressupõem o objetivo do agente de impedir ou retardar a ocorrência da obrigação tributária principal.

De acordo com os fundamentos acima expostos, ficou claro que a constituição da reserva de reavaliação, pela Impugnante, não teve em nenhum momento intuito de impedir ou retardar a ocorrência de qualquer obrigação tributária.

A reserva de reavaliação não foi constituída para que, em posterior evento de cisão, o imóvel fosse vertido para nova sociedade constituída sem que o referido evento ensejasse a apuração do IRPJ e da CSLL pelo ganho de capital. A Impugnante demonstrou que, posteriormente à cisão parcial, a empresa sucessora conferiu à reavaliação o mesmo tratamento que anteriormente era dado pela sucedida (Impugnante), mesmo tendo a possibilidade de realizar a reserva de reavaliação sem pagar qualquer tributo em razão dos prejuízos fiscais apurados pela empresa sucessora no ano-calendário da cisão e nos anos-calendário subsequentes.

É nítido, portanto, que a reserva não teve o intuito de impedir ou retardar a ocorrência da obrigação tributária.

Aliás, tratando da questão envolvendo a suposta simulação com o intuito de lesar o Fisco, o Prof. L. Nelson Carvalho apresenta as seguintes considerações, absolutamente relevantes para o exame do presente caso:

"...antes de adentrar na análise pormenorizada dos procedimentos adotados pela JSL e dos termos do lançamento fiscal para, em seguida, apresentar as conclusões em relação a questão apresentada, com avaliação da caracterização ou não de vantagem fiscal e consequências tributárias que tenham beneficiado a empresa em detrimento do fisco, é imperioso tratar brevemente sobre o instituto da simulação no âmbito tributário,

estabelecendo suas condições e parâmetros, o que será indispensável para auxiliar na avaliação do caso concreto.

Segundo a doutrina, haverá, em princípio, ato simulado quando '*determinado tipo de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente a sua causa*'. Edmar Oliveira Andrade Filho elucida o tema por meio da doutrina especializada: '*na definição de Francesco Ferrara, negócio simulado é o que tem uma aparência contrária a realidade, ou porque não existe em absoluto, ou porque é diferente da sua aparência, para Homero Prates, 'o fim de enganar é característica fundamental de todas as formas de simulação. as partes, em geral, recorrem a um tal expediente, a um tal artifício, com o intuito de fazer crer na existência de ato que ou não se realizou ou é diverso do que efetivamente praticado*'.

Portanto, para aferir a ocorrência ou não da simulação é preciso identificar a finalidade e a causa do negócio realizado, bem como identificar qual o negócio que se tentou simular e, ainda, identificar qual a vantagem que as partes auferiram ao realizar o negócio simulado.

O instituto da simulação em matéria tributária foi regulado mais recentemente, por meio do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido após o advento da Lei complementar nº 104, de 10/01/2001, que assim eslabelce:

(...)

COM BASE NAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, VERIFICA-SE QUE TAMBÉM NA SEARA TRIBUTÁRIA É PERMITIDO QUE A AUTORIDADE FISCAL DESCONSIDERE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO OU A NATUREZA CONSTITUTIVA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Veja que o dispositivo legal é categórico em afirmar a possibilidade DE DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO OU A NATUREZA DOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. COM O PROPÓSITO DE OBTER VANTAGEM FISCAL EM DETRIMENTO DO FISCO.

O jurista Marco Aurélio Greco é bastante claro ao afirmar que a autoridade somente poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico mediante com pro v ação do fato gerador do tributo e da finalidade da dissimulação:

'Mas, além da prova da ocorrência do fato gerador, o parágrafo único do art. 116 impõe um segundo ônus a cargo do fisco, qual seja, demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado 'com a finalidade de dissimular'. a existência desta finalidade é elemento constitutivo da hipótese de incidência da competência para desconsiderar; portanto, a este elemento aplica-se o mesmo critério de caber ao fisco o ônus da prova desse fato constitutivo, ou seja, a sistemática do CTN como um todo exige, no caso específico, um duplo ônus da prova a cargo do fisco:

- a) Provar a ocorrência do fato gerador: e
- b) PROVAR que a finalidade do ato ou negócio jurídico foi dissimulá-lo.

Sem esta dupla prova é inaplicável a desconsideração.

Prova certamente muito complexa, pois se houve dissimulação, o fato gerador não estará às claras, mas sim encoberto, nebuloso, disfarçado.'

Para desconsiderar o negócio jurídico, a autoridade fiscal necessariamente deverá apontar a finalidade da dissimulação. sem finalidade, a autoridade fiscal não possui competência para desconsiderar o negócio jurídico praticado pelo administrado. e mais: a autoridade fiscal tem a obrigação de provar que a finalidade do ato foi dissimular outro ato ou negócio de modo a disfarçar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos que provocam o nascimento da obrigação tributária.

VALE DIZER, PARA QUE SEJA CARACTERIZADA E LEGITIMAMENTE IMPUTADA A PRÁTICA DE SIMULAÇÃO PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, DEVEM ESTAR PRESENTES DETERMINADOS REQUISITOS INDISPENSÁVEIS PARA A SUA COMPROVAÇÃO, INCLUSIVE A FINALIDADE DO ATO, NÃO SENDO ADMITIDO PELA LEGISLAÇÃO QUE A PRÁTICA DA SIMULAÇÃO SEJA ATRIBUÍDA COM BASE EM PRESUNÇÃO OU MEROS INDÍCIOS.

#### **Impossibilidade de aplicação da multa isolada-**

Sendo indevido o IRPJ, também é indevida a aplicação da multa isolada, considerando que a penalidade pressupõe a ausência de recolhimento do IRPJ por estimativa, conforme exposto pela fiscalização.

Mas ainda que devido fosse o IRPJ, mera argumentação, seria indevida a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Com efeito, tanto a multa de ofício quanto a multa isolada foram aplicadas sobre o mesmo fato (falta de pagamento do IRPJ em suposta apuração de ganho de capital), o que denota a manifesta abusividade e ilegalidade na conduta da fiscalização de aplicar duas penalidades (multa de ofício e multa isolada) em decorrência de um único evento.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se debruçado sobre o tema, havendo diversas decisões, inclusive decisões recentes proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a favor da ilegalidade da aplicação concomitante das duas penalidades.

Diante do exposto, a multa isolada aplicada não se justifica.

#### **AFASTAMENTO PARCIAL DO LANÇAMENTO**

Por fim, ainda que os argumentos pela nulidade e pelo afastamento integral da autuação não venham a ser acolhidos, mera argumentação, ao menos deverá ser determinada à autoridade fiscal que apure os créditos de IRPJ e de CSLL (pelo suposto ganho de capital), considerando as seguintes premissas que não foram respeitadas pela fiscalização e que foram devidamente demonstradas na arguição de nulidade feita acima, quais sejam:

(i) o ganho de capital apurado deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto no respectivo mês de apuração; e

(ii) considerado que o suposto ganho de capital decorreria da cisão parcial da Impugnante, o resultado tributável deveria ser considerado no período compreendido entre o início do ano-calendário de 2008 e a data do evento (cisão) e não em 30.12.2008, que correspondente ao encerramento do período de apuração subsequente ao da cisão.

Assim, ainda que não se pudesse afastar a autuação do IRPJ e da CSLL constituídos a partir do suposto ganho de capital apontado pela fiscalização, o valor dos tributos e dos respectivos encargos deverão ser apurados considerando as premissas apontadas no item precedente.

#### CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto, pede e espera a Impugnante o acolhimento da presente impugnação, com o conseqüente afastamento total das exigências contidas nos autos de infração, ou, na pior das hipóteses, para acolher os pedidos subsidiários formulados.

A impugnação foi julgada procedente em parte, conforme ementa abaixo transcrita:

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*GLOSA DE DESPESAS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.*

*Configurada a simulação de locação de seus próprios bens, mantém-se a glosa das respectivas despesas.*

*CISÃO PARCIAL. IMÓVEL VERTIDO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. GANHO DE CAPITAL.*

*A transferência de bem do ativo permanente a outra pessoa jurídica, por ocasião de cisão parcial, configura hipótese de alienação, devendo ser apurado o ganho de capital, tendo como custo de aquisição o valor contábil do bem registrado na escrituração da pessoa jurídica, diminuído, conforme o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.*

*REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. VEDAÇÃO.*

*A partir de 1º de janeiro de 2008, é vedada a reavaliação de bens do ativo imobilizado.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2007*

*DECADÊNCIA. DOLO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS.*

*O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA.*

*A contagem do prazo decadencial para o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa rege-se pelo art. 173, I, do CTN.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

*A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.*

*MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.*

*Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovado o intuito de fraude.*

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.*

*É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008*

*DILIGÊNCIA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.*

*Rejeita-se o pedido de diligência desnecessária ao julgamento da lide.*

Dessa decisão, houve recurso de ofício.

No acórdão constou ainda: "Após o prazo para apresentação de recurso voluntário, encaminhe-se o presente processo para julgamento em conjunto com o processo nº 10803.720003/2013-02."

Protocolado o recurso voluntário, nele são aduzidas as seguintes razões:

a) ocorreu decadência quanto aos lançamentos em virtude da glosa das despesas de locação por não ter havido fraude ou sonegação fiscal, aplicando-se portanto o artigo 150, § 4º, do CTN e, mesmo que aplicado o artigo 173, inciso I, desse mesmo instrumento legislativo, também teria ocorrido a decadência;

a.1) o prazo decadencial, se aplicado o artigo 173, inciso I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos impositivos, conforme decisão do e. STJ segundo a sistemática do artigo 543-C do CPC. No caso, é o dia 1º de janeiro de 2008, sendo o termo final o dia 31 de dezembro de 2012;

a.2) ainda, segundo entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, para o IRPJ e a CSLL o termo inicial do prazo decadencial é deslocado para o da data da entrega da DIPJ, mesmo tendo havido fraude ou simulação, o que não ocorreu no caso. Assim, tendo-se em vista a entrega da DIPJ/2007 em 29 de junho de 2008, o termo final do prazo decadencial foi o dia 28 de junho de 2013, anterior à data relativa à intimação dos lançamentos que ocorreu em 30 de dezembro de 2013. O fato de ter sido entregue DIPJ

retificadora posteriormente em nada interfere na situação, uma vez que a retificação não guardou nenhuma relação com as despesas glosadas;

a.3) quanto à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, uma vez que a apuração é mensal, mesmo em se aplicando o artigo 173, inciso I, do CTN, o prazo teria início em 1º de janeiro de 2008, encerrando-se em 31 de dezembro de 2012;

b) "a cisão parcial da Recorrente, realizada no final do ano de 2005, **NÃO tinha o objetivo de gerar uma economia fiscal**, ainda que tal efeito tenha ocorrido. Tratou-se, isto sim, de **legítima operação de reestruturação entre empresas pertencentes a um mesmo grupo empresarial, com uma finalidade absolutamente idônea**, qual seja, a melhoria da situação financeira da Recorrente, o que a levou, inclusive, (a) a realizar inúmeras contratações com o Poder Público, decorrentes de licitações das quais a Recorrente participou justamente porque, em razão da operação de cisão em foco, pôde comprovar boa saúde financeira, conforme cópias de contratos anexados com a impugnação apresentada; e (b) a contrair empréstimos e financiamentos durante o ano de 2006 para o desenvolvimento de suas atividades operacionais, o que está refletido nas próprias demonstrações financeiras que retratam o encerramento do exercício social de 2006";

b.1) "... cisão parcial da Recorrente obedeceu a todos os seus requisitos legais, refletindo uma legítima operação de reestruturação entre empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial";

b.2) os fatos demonstram que houve efetividade e propósito negocial na cisão ocorrida;

b.3) "... o risco e o controle sobre os bens envolvidos na operação de cisão continuariam com a Recorrente independentemente de ela ser a proprietária ou a locatária, na medida em que ela **manteve a posse direta sobre os bens**, o que também aconteceria, por exemplo, se a Recorrente tivesse locado bens similares de qualquer terceira empresa com a qual não mantivesse qualquer tipo de vínculo societário. Tais riscos, como é cediço, são ínsitos à posse direta dos bens e ao respectivo uso e, conseqüentemente, estão indistintamente presentes quando o usuário é mero locatário ou quando é o proprietário";

b.4) "... preço locativo ajustado entre a Recorrente e a locadora, Transcel, correspondeu 'ao valor das parcelas mensais dos financiamentos bancários relacionados com os bens ora locados acrescido do Pis, da Cofins e de uma taxa de administração de 3%' (cláusula 03), ficando, ainda, sob a responsabilidade da Recorrente, na qualidade de locatária, o pagamento, diretamente a quem de direito, das despesas de IPVA, de licenciamento e seguro (cláusula 06 do contrato de locação)";

b.5) "... A Recorrente, por conta do aluguel, e para maior praticidade, tal como expressamente previsto na cláusula 03 do referido contrato de locação, pagou mensalmente, aos agentes financeiros, os encargos dos financiamentos dos bens vertidos, conforme ampla documentação a que os srs. Auditores tiveram acesso. O restante do aluguel (valor do COFINS/PIS mais "taxa" de administração de 3%, totalizando 6,9%) foi pago mensalmente mediante encontro de contas entre a Recorrente e a Transcel, o que é absolutamente comum em se tratando de empresas do mesmo grupo econômico, tudo conforme lançamentos e documentos aos quais os srs. Auditores Fiscais também tiveram amplo e total acesso, tendo a Transcel, como locadora, emitido os devidos recibos, cuja apresentação à fiscalização foi expressamente reconhecida no Termo de Verificação de Infração e de Encerramento do

Procedimento Fiscal. E "encontro de contas" nada mais é do que **compensação**, que é, nos termos dos arts. 368 e seguintes do CC, uma das formas de extinção de obrigação pecuniária, tanto quanto é o pagamento";

b.6) "... no que toca às despesas com o IPVA, licenciamento e seguro dos veículos locados, não houve, na autuação, qualquer glosa, num evidente reconhecimento, pela fiscalização, não só da prova de seu pagamento pela Recorrente como da necessidade desses encargos. Aliás, é absolutamente normal que, em contratos de locação, as despesas e encargos relativos ao bem locado sejam integralmente assumidos pela locatária. Referido fato em nada contribuiria para a conclusão de que a operação de cisão realizada seria artificial";

b.7) "... a Transcel, **conforme restou reconhecido pela própria fiscalização**, ofereceu à tributação as receitas de locação por ela auferidas";

b.8) "... é absolutamente comum que empresas, para se capitalizar ou, em última análise, para melhorar sua situação financeira, vendam ativos operacionais para, no mesmo ato, locá-los dos adquirentes. Os Bancos já fizeram, e seguem fazendo isso";

c) "... a Recorrente demonstrou que a melhoria de sua situação financeira, que decorreu de sua cisão parcial, de fato a levou (i) a participar e a vencer licitações, com a respectiva celebração de contratos com o Poder Público; e (ii) a obter inúmeros financiamentos que incrementaram seus investimentos e, conseqüentemente, suas atividades. Ou seja, a cisão parcial teve uma consequência positiva, que não a simples economia fiscal. A melhoria da situação financeira da Recorrente, pois propiciou o incremento de suas atividades operacionais e, conseqüentemente, o aumento da receita, da lucratividade e da própria arrecadação de tributos";

d) "foi totalmente em vão a tentativa, contida no acórdão recorrido, de desqualificar o propósito negocial da cisão parcial realizada. Claramente, o objetivo de tal operação societária, que não foi fiscal, está **absolutamente demonstrado pela (i) melhoria da situação financeira da Recorrente; e (ii) pelas provas documentais das consequências advindas dessas melhorias (celebração de contratos com o Poder Público; obtenção de empréstimos e financiamentos; incremento de suas atividades operacionais etc.)**. Aliás, não há na legislação qualquer vedação à realização de operação de reestruturação entre empresas do mesmo grupo que tenham por objetivo melhor a situação financeira de uma das empresas envolvidas, não cabendo ao intérprete restringir o que a lei não restringe"

e) "... no tocante à glosa das despesas de locação, as autuações reportam-se genérica e cumulativamente aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, numa inócua tentativa de justificar o agravamento da multa, olvidando-se que lhes cabia esclarecer se a hipótese era de sonegação, fraude ou conluio, apontando quais os fatos caracterizadores do tipo imputado";

e.1) "... a cisão parcial, que é origem da transferência dos ativos cindidos que posteriormente foram locados pela Transcel - que os incorporou -, sequer teve sua regularidade e efetividade contestadas pela fiscalização, e nem poderia porque ocorreu em dezembro de 2005, estando inquestionavelmente caduco o direito de o fisco desconsiderá-la para qualquer efeito";

e.2) "... é simplesmente absurda e despida de qualquer base legal a alegação de que a cisão e os contratos de locação teriam sido realizados única e exclusivamente para

"diminuir a tributação e o recolhimento dos tributos" e que, também por isso, seria cabível a multa agravada com fundamento nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64";

f) "... Na autuação foram injustificadamente ignoradas as despesas com a depreciação e com os encargos financeiros do financiamento que seriam apropriadas pela Recorrente caso os veículos, máquinas e equipamentos, que foram vertidos à Transcel na operação de cisão parcial, tivessem sido mantidos em seu ativo imobilizado. Apesar de ter sido demonstrado na impugnação, esse elemento equívoco—a exemplo dos demais cometidos nos lançamentos em foco-- não foi eliminado no julgamento de primeiro grau. ";

f.1) "... O correto seria a fiscalização apurar os valores das despesas com a depreciação e com os encargos financeiros para, então, proceder à correta análise da economia tributária decorrente da operação de cisão parcial da Recorrente, com a posterior celebração do contrato de locação. Afinal, se o efeito fiscal da cisão não foi reconhecido como legítimo, a fiscalização não poderia simplesmente ignorar as despesas que seriam deduzidas pela Recorrente com a depreciação e com os encargos financeiros, no cenário em que a cisão não tivesse sido realizada. ";

f.2) essa reapuração deveria ocorrer para todos os tributos envolvidos: IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS/Pasep e Cofins;

f.3) a recorrente apresenta cálculos quanto a esses efeitos, que deveriam ter sido considerados para fins da redução dos valores lançados ou, se houvesse dúvidas quanto a eles, os autos deveriam ter baixado em diligência para a conferência;

g) deve ser afastada a multa qualificada (150%);

g.1) para que haja a qualificação há a necessidade de prova quanto à intenção do agente e à "ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim";

g.2) "a cisão parcial e a posterior celebração do contrato de locação **resultaram de um processo de reestruturação societária com outras finalidades, absolutamente corretas, que não a economia fiscal**";

g.3) "A ausência de qualquer finalidade ilegítima, por si só, já é suficiente para afastar, no presente caso, a incidência da multa qualificada que a fiscalização imputou contra a Recorrente";

h) quanto à parte do lançamento relativo ao ganho de capital, "a Lei nº. 11.638/07, que estabeleceu novas regras contábeis, somente extinguiu a reavaliação espontânea de ativos a partir do ano calendário de 2008. Não impediu, portanto, reavaliação e a consequente constituição da respectiva reserva relativamente ao ano calendário de 2007, ainda que a respectiva formalização de tais atos tenha ocorrido na pendência da elaboração e divulgação das demonstrações financeiras do exercício de 2008, o que, legalmente, poderia ocorrer até o término do primeiro quadrimestre de 2008";

h.1) "**dentro do prazo legal** para a elaboração e divulgação do balanço patrimonial e das demonstrações financeiras (ou seja, dentro do quadrimestre de 2008), a Recorrente realizou todos os lançamentos contábeis relativamente ao ano-calendário de 2007, aí incluída a reavaliação espontânea do indigitado bem imóvel, com a consequente e obrigatória constituição da respectiva

reserva, com fiel observância da ordem cronológica de dia mês e ano de cada dos lançamentos, segundo as normas de contabilidade";

h.2) com base em parecer técnico emitido por consultor especializado, conclui-se que:

h.2.1) "está absolutamente adequado à prática contábil e à legislação o procedimento de efetuar, em período subseqüente à data de encerramento do exercício social, ajustes contábeis às demonstrações financeiras";

h.2.2) "considerando os prazos definidos na legislação, considerando a data de encerramento do exercício social e a de finalização e divulgação das demonstrações financeiras, é manifesta a existência de um período mínimo de apuração, mensuração e registro contábil, exatamente para que a situação patrimonial reinante À DATA DO BALANÇO seja efetivamente refletida";

h.2.3) "a Lei nº 11.638/07, ao eliminar, a partir de 01.01.2008 (exercício social de 2008), a possibilidade de REAVALIAÇÃO DE ATIVOS, não vedou direta nem indiretamente o direito a que tal reavaliação fosse registrada com data-base de 31.12.2007, ainda que o respectivo laudo de avaliação tenha sido confeccionado em 2008, desde que **dentro** do período de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras do exercício social de 2007 (no caso, o Balanço Patrimonial)";

h.3) "O laudo de reavaliação foi realizado visando à apuração do valor do imóvel em dezembro de 2007, e bem por isso **todos os elementos comparativos utilizados para a apuração do valor atualizado referem-se a operações de venda ou de oferta de venda ocorridos em 2007** (leia-se o Laudo de Avaliação). Dito de outra forma, conquanto materialmente formalizada depois do dia 1º de janeiro de 2008, **a avaliação retrata e se refere a uma situação fática e patrimonial reinante anteriormente**. Só por isto já se torna absolutamente válida e regular a assinatura do laudo com data de 28 de dezembro de 2007, praticamente o último dia útil daquele ano. Aliás, **se assim não fosse, nenhum balanço patrimonial poderia ser datado de 31 de dezembro do exercício social encerrado, haja vista que, pela própria legislação, as sociedades têm prazo de até 120 (cento e vinte) dias para levantar e aprovar seu balanço patrimonial e as demais demonstrações financeiras, fazendo-o, sempre, com a data pretérita do encerramento do respectivo exercício**. Sendo assim, por que o laudo de avaliação, que também se refere a um efetivo evento ocorrido dentro do exercício findo (apuração do valor atualizado do bem), não poderia ter sido firmado com a data relativa a essa situação? A rigor, o aludido laudo poderia, SIM, ter sido assinado com a data de 31 de dezembro de 2007, a exemplo do balanço patrimonial";

h.4) "... para fins de validade da reavaliação e da constituição da respectiva reserva, pouco importa se a avaliação foi feita em dezembro de 2007 ou no início de 2008; **o que importa é que a reavaliação refere-se, de forma real e efetiva, à situação patrimonial do referido imóvel, em período anterior à vigência da Lei nº 11.638/07**. Importante destacar que, ao contrário do apontado pela fiscalização, a reserva foi sim refletida corretamente em sua contabilidade, constando em seus balancetes";

i) "Pelas regras do RTT fica clara, claríssima, a prevalência do princípio da neutralidade dos efeitos das modificações dos critérios contábeis em relação à legislação tributária. Como se pode verificar do disposto no art. 16 da Lei 11.941/09, as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que modificaram o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, **não terão**

**efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007";**

i.1) "Ainda, a Lei nº 11.941/09, prestigiando o princípio da neutralidade, modificou, em seu artigo 39, a redação dos §§2º e 3º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, prevendo a necessidade de registros auxiliares para os registros contábeis que forem necessários à observância das disposições tributárias relativas à determinação da base de cálculo do imposto de renda e demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração."

i.2) "**... a Lei nº 11.638/07 não é uma norma de direito tributário—como equivocadamente afirmado pelos agentes autuantes--, mas, sim, de natureza societária.** Logo, as modificações e limitações impostas pela referida Lei e pelas demais normas contábeis a elas correspondentes dizem respeito, única e exclusivamente, a aspecto societário, com **absoluta neutralidade fiscal**";

i.3) "... do ponto de vista fiscal, a reavaliação espontânea, ainda que tivesse sido realizada pela Recorrente quando não mais admitida pela Lei 11.638/07 – o que, como já demonstrado, não aconteceu--, foi **absolutamente legítima, sem qualquer reflexo ou consequência tributária, na medida em que a legislação fiscal, à época dos fatos relacionados à autuação, estava sujeita aos métodos e critérios contábeis anteriores a 31.12.2007, ou seja, anteriores à vigência da Lei 11.638/07**";

i.4) "... Os efeitos da reavaliação realizada pela Recorrente, se de fato a reavaliação estivesse vedada, mera argumentação, poderiam ser desconsiderados apenas e tão somente para efeitos societários, não para efeitos fiscais";

i.5) "... como não havia, do ponto de vista fiscal, qualquer empecilho para a reavaliação espontânea e a consequente constituição da reserva de reavaliação do **Imóvel** por parte da Recorrente, em razão **da neutralidade fiscal das regras trazidas pela Lei nº 11.638/07**, fica clara e evidenciada, nesse ponto, a absoluta im procedência das autuações em foco";

j) "Se a reserva de reavaliação *“não pode produzir qualquer efeito tributário”* – conforme solenemente proclamado na autuação –, é óbvio que ela não poderia ser considerada para fins de apuração de ganho de capital";

j.1) "A própria fiscalização afirmou que a reavaliação não produz efeito fiscal e que o laudo que a ela daria a ela suporte '*seria inidôneo*', sendo que o acórdão recorrido, em referência ao apontado laudo, afirma que ele contém '*declaração falsa*'";

j.2) "Assim, há uma clara e completa contradição da fiscalização, **indevidamente desconsiderada pelo acórdão recorrido**: ao mesmo tempo em que os efeitos da reserva de reavaliação são afastados em virtude de o laudo de reavaliação ser supostamente inidôneo, essa mesma reavaliação é levada em consideração para fins de apuração de ganho de capital em subsequente operação de cisão parcial da Recorrente, a despeito de o critério de avaliação adotado para referida operação de reestruturação societária ter sido o **“contábil”** e não o **“a valor de mercado”**. Pergunta-se: como a reavaliação *“não pode produzir qualquer efeito tributário”* e, ao mesmo tempo, o valor dessa reavaliação pode ser considerado para fins de apuração do ganho de capital em uma operação de cisão que foi realizada a valor **contábil**? É simplesmente impossível!!!";

j.3) "Uma vez que a cisão foi realizada sob o critério de avaliação dos bens vertidos a valor contábil – fato incontroverso--, resulta inquestionável que, tendo sido afastada a validade da reavaliação espontânea da parcela cindida, do ponto de vista tributário, a consequência lógica, nesse contexto, necessariamente seria: (i) a desconsideração da reserva de reavaliação constituída, que deixaria de existir para todos os efeitos tributários; e (ii) o valor contábil da parcela deixaria de contemplar a mais valia decorrente da reavaliação expurgada, voltando a ser aquele anterior à reavaliação; (iii) conseqüentemente, o imóvel seria vertido sem se considerar a referida reavaliação, dado que, repetindo, a avaliação se dera a valor contábil, ou seja, **pelo valor do custo de aquisição do imóvel (R\$ 6.085.271,86)**. Disso decorre, claramente, que não haveria se falar em ganho de capital, pois, nos termos legislação fiscal, nas operações de cisão, fusão e incorporação somente se apura resultado quando realizadas a valor de mercado, e jamais quando a valor contábil. Portanto, neste caso, em face desconsideração da reavaliação espontânea, jamais se poderia cogitar de reconhecimento de ganho de capital na cisão, mas, isto sim, **de retificação do valor da parcela cindida**";

j.4) "Não há esquecer que a apuração de ganho de capital em operação de cisão necessariamente **dependeria de avaliação do bem a valor de mercado**, o que não existiu no presente caso porque, repetindo, o laudo que acompanhou a cisão adotou o **valor de livros** e o laudo que deu suporte à constituição da reserva de reavaliação foi considerado "*inidôneo*" pela fiscalização";

k) "O laudo de avaliação realizado a valor de livros, como sucedeu no presente caso, não pode ser confundido, em absoluto, com avaliação a valor de mercado, que pressupõe a elaboração de laudo voltado a precificação do ativo para efetiva venda a terceiros, segundo as condições de mercado. Só pode haver ganho de capital em operações de cisão de sociedades quando, nestas, o patrimônio é transferido a valor de mercado, em montante superior ao valor contábil do patrimônio da cindida. No caso concreto isso não aconteceu, já que na operação de cisão levada a efeito não houve qualquer avaliação a mercado, mas, sim, mera transferência de ativos a **valor contábil**, nesta considerado o valor resultante da reavaliação";

k.1) "Nesse sentido, a fiscalização não poderia simplesmente considerar que a cisão fora realizada a valor de mercado porque, antes do evento, a reavaliação havia sido, de forma pretensamente ilegítima, realizada, com a constituição, em contrapartida, da respectiva reserva";

k.2) "A própria diferença entre a "avaliação a mercado" nos eventos de cisão, fusão e incorporação e a já extinta "reavaliação espontânea" demonstram que a autoridade fiscal não poderia, por ocasião da cisão, considerar como de mercado o ativo **expressamente avaliado a valor contábil, com o cômputo do valor da reavaliação anteriormente realizada**";

k.3) "Como visto, no evento de cisão **o contribuinte tem a opção de avaliar o patrimônio da sociedade objeto da cisão a valor contábil ou a de mercado**. Caso opte pela avaliação dos bens e direitos pelo valor contábil (valores de livros), que foi o caso da Recorrente, **nenhuma repercussão haverá na órbita do IRPJ e da CSLL**, ao passo que se optar pela avaliação pelo valor de mercado, e tal valor ultrapassar o valor contábil, a mais valia comporá o resultado tributável do balanço de cisão";

l) "A reserva de reavaliação não teve, em nenhum momento, o intuito de impedir o fato gerador de qualquer obrigação tributária. A constituição da respectiva reserva, por sua vez, foi mera consequência da reavaliação, com absoluta neutralidade fiscal. Na verdade, o tratamento contábil dado à reavaliação do imóvel na sucessora foi absolutamente o mesmo conferido pela Recorrente enquanto o imóvel integrou seu ativo imobilizado";

m) "... a reavaliação e a consequente constituição da respectiva reserva, pela Recorrente, não foram promovidas com o intuito de impedir ou retardar a ocorrência de qualquer obrigação tributária, nem o contrário foi demonstrado seja na autuação seja no acórdão recorrido";

m.1) "A reserva de reavaliação não foi constituída para que, em posterior evento de cisão, o imóvel fosse vertido para nova sociedade constituída sem que o referido evento ensejasse a apuração do IRPJ e da CSLL pelo ganho de capital. Em nenhum momento haveria um planejamento nesse sentido, na medida em que a própria legislação do imposto de renda define regra de **neutralidade fiscal** aos eventos de reestruturação com a versão de ativos reavaliados, desde que a empresa sucedida confira à reavaliação o mesmo tratamento **que anteriormente era dado pela sucedida** (a Recorrente)";

m.2) "... a ausência de vantagem fiscal afastaria a ocorrência de simulação/fraude, desnaturando a premissa em que a fiscalização e o próprio órgão julgador recorrido se pautaram na autuação e no acórdão recorrido, respectivamente, sendo manifesta a necessidade de provimento ao presente recurso para afastamento da autuação no que tange ao ganho de capital apurado";

n) não há como ser aplicada, concomitantemente, a multa isolada pelo não recolhimento de estimativa com a multa de ofício, sendo invocada a Súmula CARF nº 105;

o) "...ainda que os argumentos pelo afastamento integral da autuação relativa ao suposto ganho de capital não venham a ser acolhidos, mera argumentação, ao menos deverá ser determinada à autoridade fiscal que apure os créditos de IRPJ e de CSLL, considerando as seguintes premissas que não foram respeitadas pela fiscalização:

o.1) "o ganho de capital apurado deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto no respectivo mês de apuração";

o.2) "considerado que o suposto ganho de capital decorreria da cisão parcial da Recorrente, o resultado tributável deveria ser considerado no período compreendido entre o início do ano-calendário de 2008 e a data do evento (cisão) e não em 30.12.2008, que correspondente ao encerramento do período de apuração subsequente ao da cisão";

o.3) "... deverá ser reconhecido o descabimento da forma de apuração realizada na autuação em foco, e, feito isto, a consequência será o reconhecimento da decadência, porque o prazo quinquenal, na esteira de jurisprudência já acima citada, deve ser contado desde a data do respectivo fato gerador (agosto de 2008), nos termos do §4º do art. 150 do CTN, ou, na pior das hipóteses, da data da entrega da DIPJ resultante da cisão (29.09.2008)".

Ao final do recurso, há uma conclusão quanto às alegações e o pedido, conforme abaixo:

Diante de todos os fatos e fundamentos acima expostos, pode-se seguramente concluir que:

(i) todos os créditos tributários objeto das autuações em foco estão alcançados pela **decadência**, e não apenas aqueles assim reconhecidos na decisão recorrida;

(ii) as alegações constantes das autuações, e acatadas na decisão recorrida, no sentido de que a Recorrente teria agido com fraude não têm qualquer amparo legal nem suporte na prova existente, isso porque: a) a cisão parcial, da qual decorreu a versão de ativos para a Transcel teve efetivo e legítimo propósito negocial, conforme amplamente

comprovado de forma documental; b) a posterior locação dos bens vertidos pela Transcel à Recorrente também se deu de forma efetiva, regular e legítima, sendo afastada qualquer hipótese de artificialismo ou simulação; c) de igual modo, a reavaliação de ativo imobiliário e a constituição da respectiva reserva ocorreram de forma regular, sem violação à Lei nº 11.638/07; o laudo de avaliação que deu respaldo a essa reavaliação não é fruto de falsidade tampouco é inidôneo, não se podendo falar aí em qualquer fraude ou sonegação. Consequentemente, não há nenhuma justificativa legal para a imposição das multas qualificadas (150%) em foco;

(iii) a imputação de fraude decorre, única e exclusivamente, do censurável propósito dos srs. agentes autuantes de, com isso, evitar o reconhecimento da decadência da totalidade dos créditos fiscais que foram lançados; vale destacar que a fiscalização, no caso, demorou **mais de 4 (quatro) anos e, somente no penúltimo dia do ano de 2013**, é que houve a lavratura dos autos (quando já superado o prazo decadencial); a imputação de conduta fraudulenta foi, com certeza, a única forma encontrada para tentar (inutilmente) afastar o reconhecimento da decadência!;

(iv) no que se refere especificamente à glosa das despesas de locação, a improcedência da autuação é manifesta na medida em que: (a) foi necessária a realização da cisão parcial, com versão de bens à Transcel, como única e válida forma de melhorar a situação financeira da cindida, o que se fazia indispensável para que pudesse seguir participando de licitações junto ao Poder Público bem assim para obter linhas de financiamento para o incremento de suas atividades; (b) a posterior locação dos bens vertidos foi, igualmente, realizada com evidente e justificado propósito negocial, em condições usuais de mercado; (c) é praxe de mercado que as empresas, buscando se capitalizar ou melhorar sua situação financeira, alienem bens de seu ativo, com a condição de o adquirente, ato contínuo, locá-los ao próprio alienante; muitas vezes esse mesmo efeito é obtido em operações de *lease back*; no caso, ao invés de alienar os ativos a terceiros, optou a Recorrente por realizar a cisão parcial, por meio da qual atingiu esse mesmo e legítimo efeito prático; (d) ainda que a glosa das despesas fosse possível, mera argumentação, houve evidente erro de cálculo na sua quantificação pelos srs. agentes autuantes;

(v) quanto ao ganho de capital, também a autuação é notoriamente improcedente pois: (a) a reavaliação de bem imóvel atacada e desconsiderada pela fiscalização e na decisão recorrida não se deu com violação à Lei nº 11.638/07; (b) dita reavaliação ocorreu efetivamente no âmbito do exercício social de 2007, antes, portanto, do início da vigência da referida Lei; (c) irrelevante que o laudo de reavaliação tenha sido elaborado em fevereiro de 2008, porque se reportou à situação patrimonial efetivamente existente em dezembro de 2007 (data-base da avaliação); (d) a lei expressamente permite que o balanço patrimonial e as demonstrações financeiras sejam elaborados e divulgados dentro do primeiro quadrimestre do ano posterior ao do encerramento do exercício; mesmo assim, tais documentos são datados de 31 de dezembro do ano anterior, sem que, por isso, se possa falar em falsidade; essa mesma regra deve valer para o laudo de avaliação que, no caso, foi elaborado em fevereiro de 2008, retratando a situação patrimonial do bem avaliado em dezembro do ano anterior e, por isso, datado de dezembro de 2007; (e) ainda que, por mera argumentação, a reavaliação tivesse sido realizado em ofensa à Lei nº 11.638/07 – mas não foi –, disso decorreria mera irregularidade do ponto de vista societário, sem reflexos tributários, uma vez que, no referido período, os eventos fiscais estavam sujeitas ao RTT, lembrando que referida Lei é de natureza societária/contábil, não dispendo sobre matéria tributária; (f) a postura adotada pelos srs. agentes autuantes, e encampada pela decisão recorrida, é no mínimo contraditória na medida em que, de um lado, não reconhece a eficácia da reavaliação e da respectiva reserva, e, de outro lado, adota essa mesma reavaliação para utilizar a respectiva mais valia como ganho de capital na operação de cisão parcial em que o

imóvel reavaliado foi vertido pelo critério do valor contábil, com a transferência da reserva de reavaliação, que comprovadamente recebeu, na empresa incorporadora, o mesmo tratamento fiscal que vinha recebendo na cindida; dessa forma, a Recorrente não obteve nenhum benefício fiscal, tampouco o Fisco teve qualquer prejuízo;

(vi) a multa isolada, ainda que tivesse havido infração fiscal – mera argumentação –, não poderia ter sido aplicada cumulativamente com as multas de ofício. Da mesma forma, a forma de apuração dos créditos constituídos foi manifestamente equivocada, o que causa reflexos que devem ser reconsiderados no julgamento deste recurso.

#### PEDIDO-

Diante de todo o exposto, pede e espera a recorrente seja dado provimento ao presente recurso voluntário para, em reforma ao acórdão recorrido, afastar totalmente das exigências contidas nos autos de infração, ou, na pior das hipóteses, para acolher os pedidos subsidiários formulados.

O processo havia sido distribuído no âmbito da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF. Todavia, tendo-se em vista que a glosa de despesas levada a efeito no ano-calendário 2007, nestes autos, decorre de idênticos fatos relativos ao ano-calendário 2006, com procedimento fiscal que resultou no lançamento de ofício que está controlado por meio do processo administrativo nº 10803.720003/2013-02, cujos recursos também se encontram sob exame deste Conselho no âmbito desta Turma (relatoria deste conselheiro), já tendo inclusive sido tomada a Resolução nº 1201-000.265, de 25 de julho de 2017, considerando o disposto no art. 6º, § 1º, inc. I e § 3º do Ricarf, e ainda, tendo em conta os princípios da uniformidade das decisões e da celeridade processual, o processo foi redistribuído, por prevenção, a este mesmo relator.

Em 13 de junho de 2018, foi protocolada petição em que a recorrente "requer seja determinado o sobrestamento do julgamento do processo 10803-720.334/2013-34, aguardando-se o retorno do processo principal (de nº 10803-720.003/2013-02) para julgamento conjunto, considerando (i) a conexão existente entre esses dois processos, (ii) que o processo principal encontra-se na unidade fiscal responsável pela diligência designada por esta Turma, e, finalmente, (iii) a disciplina contida nos dispositivos ... do Regimento Interno deste Conselho".

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

#### Admissibilidade.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos da legislação, devendo, pois, ser conhecido.

No que tange ao recurso de ofício, apenas para registro, o valor exonerado relativo às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins foi no montante de R\$ 1.705.028,80, nele incluídos o principal e a multa (150%).

**Recurso voluntário.**

Após o julgamento em primeira instância, quanto à infração relativa à glosa de despesas de locação de veículos, restaram os lançamentos de IRPJ e CSLL.

No processo nº 10803.720003/2013-02 que trata dessa mesma infração, mas relativa ao ano-calendário 2006, na decisão de primeira instância assim se pronunciou o i. julgador Luís Mário Monteiro Teixeira, da DRJ/SDR, em sua declaração de voto (fls. 3.630 e 3.631 daquele processo):

*Acompanho o voto do relator no que toca tanto à constatação da decadência de parte do lançamento, como também da qualificação da multa de ofício em todos os casos por ele analisados. Todavia, peço vênia para dele divergir quanto ao mérito do lançamento da infração decorrente da glosa de despesas de locação de veículos.*

*Entendo que o fundamento principal para a autuação nesse ponto decorreu do entendimento fiscal de que a única finalidade da cisão parcial sofrida pela impugnante, por meio da qual veículos de seu uso e propriedade foram vertidos para o patrimônio de empresa do mesmo grupo (Transcel), era gerar uma economia tributária, mediante a dedução de despesas de locação desses mesmos veículos antes cindidos. Pelo que se viu nos autos, entendeu a fiscalização que a operação foi um mero ardil para criar despesas.*

*Pois bem, a relatoria, mediante aprofundado estudo sobre os fundamentos jurídicos e econômicos de tal operação societária intragrupo, deu provimento às conclusões da fiscalização no ponto. Esse entendimento é por mim igualmente acatado.*

*Nesse contexto, uma vez confirmado pelos fatos que a referida cisão foi um mero artifício, um mero ardil, a glosa de custos decorrentes da locação dos veículos, concordamos, é uma consequência natural daquela conclusão. Contudo, não é essa a única. Como destacou o impugnante, uma vez requalificado o fato, há que se reapurar todos os efeitos decorrentes da conclusão de que não houve uma real cisão. Assim, entendo que caberia à fiscalização, tão logo concluísse pela desconsideração daquele ato societário, refazer a apuração dos tributos do período, considerando-se, nesse mister, além da glosa dos custos em si, os encargos de depreciação e financeiros correspondentes, como se não tivesse ocorrido a cisão. Só assim poderíamos conhecer a extensão correta do benefício fiscal artificialmente almejado. Pelo que vejo nos autos, não houve movimento algum da fiscalização nesse sentido, limitando-se o lançamento à glosa da despesa. Por isso, entendo que o lançamento, nesse ponto, padece de vício que atinge sua própria materialidade, impossibilitando que se conheça realmente os valores devidos de IRPJ e de CSLL.*

*Dessa forma, data vênia as judiciosas considerações do relator, entendo que, nessa parte, é improcedente o lançamento.*

Ainda, na Resolução tomada naquele processo ficou assentado:

Com a devida vênia do i. julgador, é de se concordar com ele apenas em parte. Houve sim, um erro quanto à apuração da base de cálculo que, no entanto, poderia e pode ser corrigido com o fim de se adequar o valor do tributo a ser exigido.

Para tanto, basta o reconhecimento das despesas de depreciação relativamente aos veículos que, em face da cisão desconsiderada, foram vertidos indevidamente ao patrimônio de outra Pessoa Jurídica.

Tendo-se em vista que o caso que se apresenta nos presentes autos é o mesmo daquele já tratado anteriormente, a solução a ser adotada também deve ser idêntica.

### **Conclusão.**

Em face de todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que o presente processo seja remetido à unidade de origem da circunscrição da recorrente, para que seja efetuada a apuração do IRPJ e da CSLL, segundo a mesma sistemática adotada para o lançamento de ofício, considerando-se no entanto, adicionalmente, os encargos de depreciação e financeiros a serem também apurados.

Poderão ser consideradas para início dessas apurações as planilhas apresentadas junto com a impugnação (doc. 12), assim como os cálculos oferecidos no voluntário (fls. 3.716 e 3.717), após a devida confirmação, pelo que a contribuinte poderá ser intimada a apresentar livros e documentos para esse fim.

As conclusões deverão constar de relatório circunstanciado do qual se dará ciência à recorrente para que, querendo, se manifeste no prazo de trinta dias.

Esgotado o prazo acima, o processo deverá retornar ao CARF para julgamento conjunto com nº 10803.720003/2014-02, já em procedimento de diligência conforme Resolução nº 1201-000.265, de 25 de julho de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar