



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720064/2023-40
ACÓRDÃO	1102-001.735 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 DE SETEMBRO DE 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VB-SERVICOS COMERCIO E ADMINISTRACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

ÁGIO. INCORPORAÇÃO REVERSA. EMPRESA VEÍCULO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Provada a ausência de atividade, de empregados, de receita, e de autonomia decisória, resta caracterizada a empresa veículo e provada sua falta de propósito comercial.

OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS E MÚTUOS ESTRUTURADOS EM SEQUÊNCIA. COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS. INCORPORAÇÃO REVERSA. REAL ADQUIRENTE.

Em combinação de negócios envolvendo 3 empresas ou mais, a real adquirente é a maior, especialmente quando ela iniciou a combinação.

ÁGIO. INCORPORAÇÃO REVERSA NÃO FEITA COM REAL ADQUIRENTE. FALTA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. EXCLUSÃO FISCAL DE AMORTIZAÇÃO. VEDAÇÃO.

Provado que não houve confusão patrimonial com o real adquirente, não há que se falar em amortização de ágio.

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS E MÚTUOS ESTRUTURADOS EM SEQUÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO NECESSÁRIA APENAS PARA TRANSFERIR O ÁGIO. SIMULAÇÃO RELATIVA. ABUSO DE FORMA. PROVA.

O cotejo entre a situação da estrutura societária antes e depois da incorporação reversa evidencia que a interposição da empresa veículo na aquisição do interessado se deveu, exclusivamente, ao objetivo de obter vantagem tributária. Isso prova a existência de divergência entre a “vontade real” - aquisição do interessado pela controladora do grupo

adquirente -, e a “vontade declarada” - aquisição do interessado por empresa veículo -, configurando simulação relativa.

GLOSA. DESPESAS FINANCEIRAS. FALTA DE NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE. ART. 299, DO RIR/99. ART. 24, DA LEI Nº 12.249, DE 2010.

A vedação da dedução das despesas financeiras decorrentes de empréstimos de pessoa física ou jurídica vinculada, na apuração do IRPJ, foi estendida para a CSLL, pelo art. 24, da lei nº 12.249, de 2010, quando não forem atendidos os conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos no art. 299, do RIR/99. A despesa com juros dos mútuos em tela não pode ser considerada necessária, normal ou usual, pois foi feita para arcar com sua própria aquisição, o que não é normal, necessário ou usual, razão pela qual tal despesa é indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

LEI DAS S/A. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA À SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE.

A jurisprudência judiciária e a doutrina admitem a aplicação subsidiária da Lei das Sociedades Anônimas às sociedades limitadas.

MÚTUOS. ABUSO DE PODER DO CONTROLADOR. ART. 117 DA LEI DAS S/A. OCORRÊNCIA.

O controlador cometeu abuso de poder por meio de operações estruturadas em sequência para fazer o interessado ficar lhe devendo

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por voto de qualidade, mantidas as exigências principais de IRPJ e de CSLL sobre o ágio amortizado e sobre as despesas financeiras deduzidas, bem como as exigências de multas isoladas por estimativas mensais inadimplidas concomitantemente com a multa de ofício – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati (Relator) e Andrea Viana Arrais Egypto, que cancelavam as exigências; e (ii) por unanimidade de votos, afastada a qualificação da multa de ofício e rejeitados os argumentos de inexistência de previsão legal de adição de despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização à base de cálculo da CSLL e de inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Redator do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Gabriel Campelo de Carvalho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Andrea Viana Arrais

RELATÓRIO

O contribuinte foi autuado no IRPJ e CSLL, em 27/12/2023 (fl. 5496), por ter cometido as seguintes infrações no ano-calendário de 2018, registradas no e-Lalur e no e-Lacs: (I) não adição de despesas de juros indedutíveis, e (II) exclusão indevida de valores considerados como sendo amortização de ágio por rentabilidade futura. Foi aplicada multa de ofício qualificada (150%) em vista da fraude cometida, além de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, tendo o crédito tributário exigido totalizado R\$ 92.382.973,69, incluindo imposto, contribuição, multas qualificadas, multas isoladas e juros de mora calculados até 12/2023 (1 a 5496).

Abaixo transcrevo os trechos do TVF, os quais considero essenciais para o conhecimento dos fatos e das provas apontados pela fiscalização, bem como para a compreensão do seu convencimento acerca da existência da mencionada infração:

(...)

A.PRELIMINAR

A presente ação fiscal foi executada a partir das determinações programadas no TDPF-F supra, relativas ao contribuinte **VB-SERVICOS COMERCIO E ADMINISTRACAO LTDA.**, doravante referido como “VB” ou “a Fiscalizada”, inscrito no CNPJ sob o nº 00.288.916/0001-99, para a verificação do correto recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quanto à **amortização indevida de ágio** gerado em operação societária da própria incorporação pelo grupo FleetCor, recebido através de incorporação reversa, com o propósito de redução do IRPJ e da CSLL, e, pela dedução de despesas de juros em contratos de mútuos “intercompany”

utilizados para a sua própria aquisição, pelas razões de fato e de direito que serão expostas.

O período ora fiscalizado compreende os anos-calendário 2018, 2019 e 2020. **Neste Termo de Verificação Fiscal encerramos parcialmente as verificações do ano-calendário 2018.** A ação fiscal terá continuidade para a correta apuração do IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2019 e 2020.

Todos os documentos mencionados neste Termo se encontram no Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº **17459-720.064/2023-40**.

De acordo com a 62ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, de 26 de setembro de 2023, a **VB** tem por objeto social:

- a) A prestação de serviços relativos ao gerenciamento e intermediação de aquisição de benefícios para terceiros, incluídos, entre tais benefícios, sem a eles se limitar, vales-transportes, passagens em geral, refeições, convênios, vales-alimentação, vales-combustível, dentre outros, em sistema convencional e/ou eletrônico, por meio magnético ou similar;
- b) A prestação de serviços relativos ao gerenciamento e intermediação de aquisição para terceiros de vouchers em geral, cartões pré-pagos utilizados como meio de identificação e pagamentos, e outros produtos em geral, em sistema convencional c/ou eletrônico, por meio magnético ou similar;
- c) Atividades de intermediação e agenciamento de serviços c negócios em geral, exceto imobiliários; e
- d) Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros.

A VB foi constituída em 07 de novembro de 1994. Os serviços oferecidos correspondem a organização, implantação e a operacionalização de meios de pagamento, inicialmente com o Vale Transporte, na forma em papel e magnético, depois com o VB Refeição e o VB Alimentação e o VB Combustível, nos meios magnéticos e digitais. Foi incorporada em 2013 pelo grupo FleetCor, líder global em meios de pagamentos e gestão de despesas, com sede em Atlanta, nos EUA. Recentemente, realizou a incorporação da linha de benefícios do Sem Parar, conforme a cronologia extraída de seu sítio na internet:

(...)

B. SÍNTESE DAS INFRAÇÕES APURADAS –ANOS-CALENDÁRIO 2018,2019 E 2020

As operações societárias analisadas neste Termo de Verificação Fiscal já foram objeto de procedimento fiscal anterior, com a finalidade de se apurar a correta amortização fiscal de Ágio e a dedução dos juros de mútuo. Restou concluído que a exclusão do ágio e a dedução de juros “*intercompany*” na pessoa da Fiscalizada eram tributariamente indedutíveis, resultando na lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL para os anos-calendário 2015, 2016 e 2017, formalizados nos PAF nº 16561-720.064/2020-67. As infrações apuradas no presente procedimento fiscal são:

B.1 Da Amortização fiscal de ágios

Nos anos de 2018 a 2020, a VB efetuou exclusões anuais de R\$90.567.079,17, tanto nos registros do e-LALUR como do e-LACS, que estariam enquadradas nos casos de Ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente de participação societária entre partes não dependentes, em casos de incorporação, fusão ou cisão (art. 22 da lei 12.973/2014).

Em decorrência das referidas exclusões, o lucro real (base de cálculo do IRPJ) e o resultado ajustado (base de cálculo da CSLL) foram reduzidos pelas quantias mencionadas, porém, como será demonstrado adiante, tais exclusões são indevidas, visto que a VB teria incorporado a empresa que a adquiriu, a CTF Pitstop Serviços Ltda. - CNPJ 12.137.348/0001-04 (doravante PITSTOP), porém, como constatado, a real adquirente foi outra empresa do grupo econômico FleetCor, sediada em Luxemburgo, a FleetCor Luxembourg Holding2 S.A.R.L, doravante denominada FleetCor-Lux2.

O Grupo FleetCor se utilizou da empresa PITSTOP para adquirir a VB. A PITSTOP, que inicialmente pertencia à CTF Technologies do Brasil Ltda., CNPJ 72.840.002/0001-08 (doravante CTF BRASIL), adquirida pelo grupo FleetCor um ano antes da operação de compra da VB.

A PITSTOP, de fato, não operava como uma empresa com receitas e despesas próprias e não possuía quadro de funcionários para realizar suas operações, sendo assim, ela foi utilizada como canal de passagem dos recursos estrangeiros que redundaram na aquisição da VB e, em seguida, a VB a incorporou extinguindo-a.

Sob o ponto de vista formal a aquisição estaria sendo feita pela PITSTOP, no entanto os fatos apontam que tal empresa não possuía nenhuma condição de arcar com a operação, assim a formalização dos atos não condiz com a essência das operações.

Portanto, a tentativa de dar a aparência de que a transação estaria ocorrendo entre PITSTOP e sócios da VB só foi possível mediante a simulação dos fatos efetivamente ocorridos, ou seja, as operações dissimuladas são, na realidade, aquisições das participações societárias da VB por empresa estrangeira pertencente grupo econômico FleetCor. Tal constatação torna impossível que a VB amortize fiscalmente os ágios decorrentes das operações de sua própria aquisição, visto que ele pertence, na essência à empresa do grupo FleetCor sediada no exterior.

B.2 Das despesas de juros em contratos de mútuo "*intercompany* "

No período fiscalizado, a VB contabilizou despesas de juros relativos a mútuos realizados entre empresa do grupo FleetCor sediada no exterior e a PITSTOP. Tais recursos foram utilizados para a aquisição da VB que passou a suceder a PITSTOP por tê-la incorporado. Como mencionado anteriormente, a real adquirente foi empresa do grupo FleetCor, o que reforça o argumento de que a forma não

corresponde à essência dos fatos. Na essência, a FleetCor adquiriu as participações societárias da VB diretamente, pois a PITSTOP foi apenas um canal de passagem dos recursos necessários para realizar a operação.

Os recursos para a aquisição da VB foram providos pela FleetCor-Lux2, sediada no exterior. É natural que, para que uma aquisição de participação societária seja possível, o adquirente deva se utilizar ou de recursos próprios ou de terceiros sendo que, para essa última opção, os juros decorrentes são de responsabilidade do credor, ou seja do adquirente que aparenta ser a PITSTOP, mas que de fato é empresa do grupo FleetCor.

A operação criada, resultou numa situação em que a VB está arcando com os juros de sua própria aquisição. Afinal, ela está com o ônus das despesas de juros sem que os recursos provenientes do mútuo estivessem a serviço dela própria. Além disso restou a ela arcar com pagamentos relativos à sua própria aquisição além de assumir o pagamento do principal do mútuo que também foi utilizado para a compra dela mesma.

Nessas condições, as despesas de juros serão consideradas desnecessárias à atividade da VB, portanto indedutíveis.

Por consequência das infrações mencionadas, haverá o lançamento de ofício das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas e da multa qualificada, em virtude da ocorrência de fatos caracterizados como fraude e/ou conluio.

Todos os detalhes dos fatos ora resumidos serão apresentados adiante, de forma minuciosa, para que não paire dúvidas sobre eles.

C.DO PROCEDIMENTO FISCAL

O início da Ação Fiscal ocorreu em 09 de fevereiro de 2023 com a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal em seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

(...)

Em atendimento ao solicitado, a VB declara que as operações societárias que deram origem ao ágio e sua amortização podem ser descritas conforme segue:

(i) Em 09 agosto de 2013, a CTF Pitstop Serviços Ltda ("CTF Pitstop"), pessoa jurídica constituída no ano de 2010 de acordo com as leis brasileiras, adquiriu a totalidade das quotas da VB, com base no "Contrato de Compra e Venda de Quotas" (Doc. 5), celebrado entre a CTF Pitstop (na condição de "Compradora") e os antigos acionistas da VB (na condição de "Vendedores"), os quais eram "partes independentes" com relação à CTF Pitstop.

(ii) No sentido financiar essa aquisição, a CTF Pitstop recebeu recursos financeiros de sua sócia, a Fleetcor Luxembourg Holding 2 S.A.R.L. ("Fleetcor-Lux2"), por meio de aporte de capital e de mútuos.

a. Os recursos obtidos por meio de aportes de capital (no valor total de R\$ 169.000.000,00) foram objeto de contratos de câmbio e do devido registro de investimento estrangeiro no Banco Central do Brasil ("Bacen"), conforme determinava a regulamentação cambial em vigor no Brasil, assim como foram refletidos na 4ª Alteração do Contrato Social da CTF Pitstop, conforme determina a legislação societária brasileira.

b. Os recursos financeiros obtidos por meio de mútuo intercompany foram objeto de contrato de mútuo, celebrado entre a CTF Pitstop e a FletcorLux2 (no valor de R\$ 314.000.000,00), e de contrato de câmbio, datado do dia 08/08/2013, de modo a formalizar o ingresso de recursos financeiros no país, com o devido registro de tais mútuos no Bacen, conforme determina a legislação comercial e cambial brasileira.

(iii) O valor efetivamente pago pela CTF Pitstop, em dinheiro, aos antigos sócios e vendedores da VB foi de R\$ 471.112.525,56, em 09/08/2013.

(iv) Conforme determinava a legislação tributária vigente à época dos fatos, a CTF Pitstop contabilizou o preço de compra pago pela aquisição da totalidade das quotas da VB, mediante o desdobramento do custo de aquisição incorrido em "investimento" e "ágio", o qual, no caso, teve como justificativa econômica a "rentabilidade futura da participação societária adquirida".

(v) Ainda no mês de outubro de 2013, a CTF Pitstop recebeu recursos financeiros, mediante novo aumento de capital (no valor de R\$ 55.000.000,00) e novo mútuo (no valor de R\$ 101.000.000,00), em 11/10/2013, e realizou a aquisição de uma outra empresa que também atuava no setor de meios de pagamento, a DB Trans S/A.

(vi) Em 30/12/2013, a CTF Pitstop, na condição de "Compradora", e os antigos sócios e vendedores da VB assinaram o 1º Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Quotas (Doc. 6), por meio do qual a CTF Pitstop se comprometeu a pagar aos Vendedores o valor de R\$ 44.914.094,00.

a. Esse valor foi acrescido ao montante do ágio originalmente pago pela CTF Pitstop; e

b. Para financiar parte do valor desse pagamento, a CTF Pitstop tomou novo empréstimo da Fleetcor-Lux2 no valor de R\$ 28.000.000,00.

(vii) Em 31/12/2013, a VB incorporou a CTF Pitstop e a sucedeu em todos os seus direitos e obrigações.

(viii) Em 03/06/2014, a VB, que havia incorporado a CTF Pitstop e, portanto, havia sucedido a obrigação de pagar a segunda parcela do preço de aquisição prevista no Contrato de Compra e Venda de Quotas, realizou o pagamento do segundo ajuste do preço de compra aos antigos sócios e vendedores da VB, no valor de R\$ 11.622.869,00. Esse valor foi acrescido ao montante do ágio originalmente pago pela CTF Pitstop;

(ix) Em 13/02/2015, a VB realizou o pagamento da terceira e última parcela do preço de aquisição prevista no Contrato de Compra e Venda de Quotas, relativa ao "Earn-Out", no valor de R\$ 115.000.000,00. Esse valor foi acrescido ao montante do ágio originalmente pago pela CTF Pitstop.

(x) Como decorrência da incorporação da CTF Pitstop pela VB, ocorrida em 31/12/2013, a partir de janeiro de 2014, a VB passou a amortizar o ágio gerado quando da sua aquisição, como despesa dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com fundamento no disposto nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/971.

(...)

(c) Informação do fundamento econômico das operações que resultaram na amortização dos referidos ágios;

A justificativa econômica do ágio pago e registrado contabilmente pela CTF Pitstop foi devidamente fundamentada com base na "rentabilidade futura" do investimento adquirido, conforme laudo de avaliação elaborado à época da transação pela Apsis Consultoria e Avaliações Ltda. ("Apsis"), em consonância com o previsto no §3º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77 (Doc. 5).

(...)

Em resposta complementar ao Termo de Início, datada de 17 de março de 2013, a Fiscalizada apresentou diversos documentos, entre os quais estão:

- Contrato de mútuo celebrado entre a CTF Brasil e VB no valor de R\$ 35 milhões em 11 de fevereiro de 2015;
- Primeiro contrato de mútuo celebrado entre FleetCor-Lux2 e VB no valor de R\$ 314 milhões em 08 de agosto de 2013;
- Segundo contrato de mútuo celebrado entre FleetCor-Lux2 e VB no valor de R\$ 28 milhões em 30 de dezembro de 2013.

(...)

D.DOS FATOS

Cabe a descrição dos fatos e das operações societárias que geraram o Ágio em 2013 e a transferência dessa mais-valia para o Patrimônio da VB, seguida da amortização que diminuiu a base do IRPJ e CSLL nos anos sob esta Ação Fiscal.

(...)

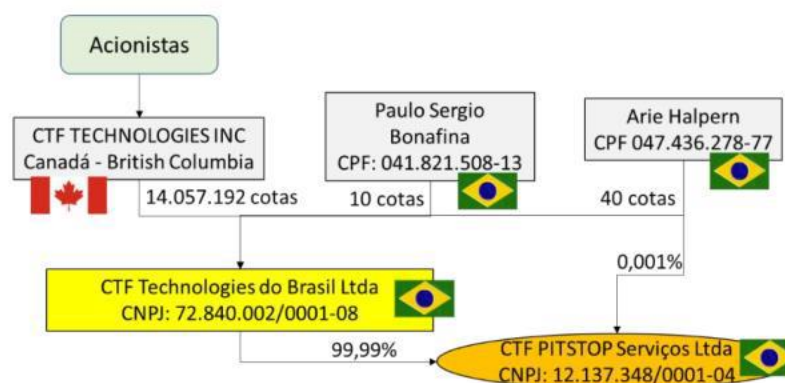
D.1 – Da aquisição das quotas da CTF BRASIL pela FleetCor Inc. em 2012

Como já mencionado, foi por intermédio de uma empresa pertencente à CTF Brasil que a FleetCor adquiriu a VB. **É de importância entender como a FleetCor passou a controlar o grupo CTF, visto que isso ocorreu um ano antes da assinatura do contrato com os sócios da VB.**

A incorporação da VB pela PITSTOP com o ágio foi firmada em 09 de agosto de 2013. Anterior a isso, ocorreram operações societárias em sequência que culminaram com a aquisição do grupo brasileiro CTF pela FleetCor.

(...)

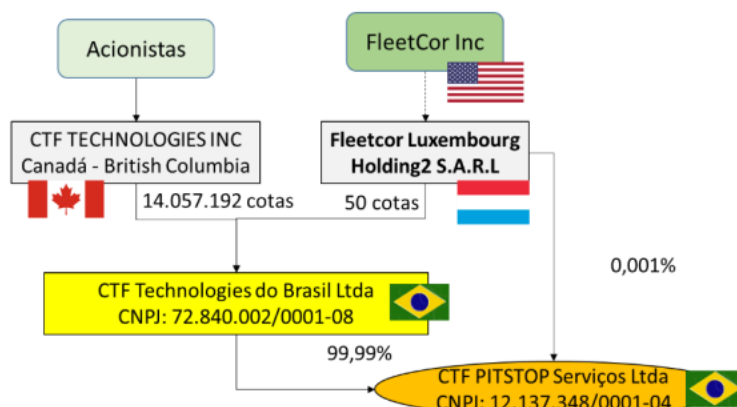
Figura 1: Estrutura Societária Grupo CTF em 26/04/2012



(...)

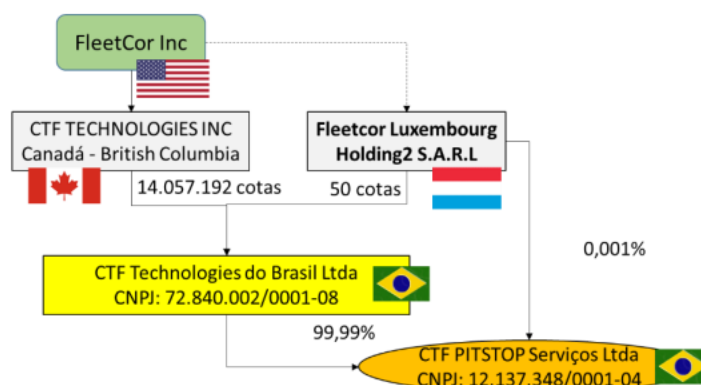
Por intermédio dos documentos disponíveis no site da JUCESP, foi possível obter o "Instrumento de 2ª Alteração e Consolidação do Contrato Social" relativo à PITSTOP (doc007), e o Instrumento Particular de 29ª Alteração e Consolidação do Contrato Social" relativo à CTF Brasil (doc010), ambos firmados em 29 de junho de 2012. A figura abaixo ilustra o quadro societário da PITSTOP nessa ocasião:

Figura 2: Estrutura Societária em 29/06/2012

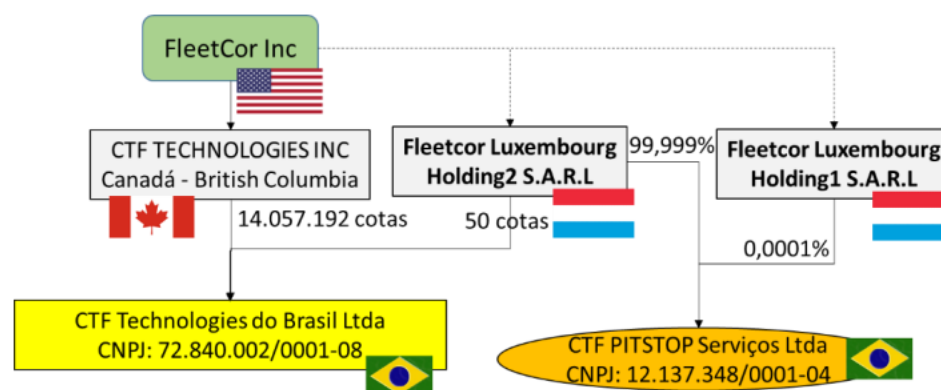


(...)

No dia 11 de julho de 2012, a FleetCor deu publicidade ao mercado sobre o término do processo de aquisição da CTF Canadá e, por consequência, de todo o grupo CTF (doc005). Tal comunicação foi efetuada por intermédio de um "press release" publicado em seu site com o título: "FleetCor Successfully Completes Acquisition of CTF Technologies". A estrutura societária, portanto, passou a ser a seguinte:

Figura 3: Estrutura Societária em 11/07/2012

Em 21 de junho de 2013, outra reorganização societária foi realizada. **A PITSTOP passou a ser controlada diretamente por empresas do grupo FleetCor.** As informações foram obtidas no "Instrumento Particular de 3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social" relativo à PITSTOP obtido no site da JUCESP (docc008). A figura abaixo ilustra a alteração promovida nessa data:

Figura 4: Composição Societária em 21/06/2013

(...)

Essa foi a forma como o Grupo FleetCor entrou no Brasil. A sua primeira aquisição foi, de forma indireta, a CTF Brasil que era a empresa operacional pertencente à CTF Canadá, sendo esta última o objeto do contrato analisado.

Em agosto de 2013, o grupo FleetCor, por intermédio da PITSTOP, adquiriu a VB. Desta forma, a próxima análise tem relação com a atividade da PITSTOP que, formalmente, foi a empresa que constou como COMPRADORA no contrato firmado com os antigos proprietários da VB.

D.2 – Do histórico da empresa PITSTOP

A PITSTOP foi constituída em 09 de junho de 2010 tendo como sócios aqueles indicados na Figura 1, retro, com um capital social de R\$100.000,00, integralizados em moeda corrente (doc016).

Perante a RFB, a PITSTOP permaneceu inativa no período de 09 de junho de 2010 até 31 de dezembro de 2010.

(...)

Ênfase deve ser dada ao fato de a PITSTOP, nos anos de 2011 e 2012, não ter apresentado receitas oriundas da exploração do seu objeto social, contudo houve despesas operacionais, promovendo, por consequência, prejuízos contábeis sem qualquer perspectiva de reversão.

A VB (na qualidade de sucessora da PITSTOP), por intermédio das respostas aos Termos nº 05 e 09 (doc018 e doc019) da Ação Fiscal anterior, contextualizou os fatos da época. Abaixo alguns trechos que merecem destaque:

Trechos da Resposta ao Termo nº 05 (doc018)

Quando de sua constituição, a CTF Pitstop teve como sócio majoritário (com 99% de suas quotas) a CTF Technologies do Brasil Ltda. ("CTF Technologies"), **cuja atuação estava voltada para a prestação de serviços no setor de gestão de frotas e controle de combustível**, oferecendo tecnologia pioneira para controle inteligente de abastecimento.

Assim, em sua origem, a CTF Pitstop foi constituída com o objetivo de prestar serviços relacionados com a gestão de abastecimento, tendo como público-alvo pessoas físicas e pequenas frotas (mediante a instalação de um tag autoadesivo nos veículos e realização de um pré-pagamento pelos usuários para posterior abastecimento em postos de gasolina credenciados). Por sua vez, a CTF Technologies, que também atuava no mesmo segmento de mercado, se mantinha voltada ao atendimento de pessoas jurídicas e centralizava o relacionamento comercial com distribuidora de combustível e com postos de gasolina.

A título ilustrativo, é possível se ter uma ideia dos serviços prestados pela CTF Pitstop com base nas peças publicitárias contratadas pela empresa e veiculadas na mídia na época, que podem ser visualizadas nos seguintes links do site YouTube:

<http://www.youtube.com/watch?v=v5N0UBaWDUo>

<http://www.youtube.com/watch?v=sAeriYsM-RU>

<http://www.youtube.com/watch?v=29Ep88J8qGk&feature=related>

Todavia, considerando o contexto das operações da CTF Pitstop descrito anteriormente, **é provável que as transferências para a CTF Technologies se refiram a valores recebidos de pessoas físicas para compra de combustíveis**. Como a CTF Technologies mantinha relação contratual com postos de gasolina, os valores recebidos de pessoas físicas pela CTF Pitstop eram repassados para a CTF Technologies, para que esta realizasse os pagamentos devidos aos postos de gasolina.

(...)

A PITSTOP fez todas as GFIPs na mesma data: 01/02/2012, e só existe GFIP até a competência 01/2012. Nunca houve trabalhador empregado ou Contribuinte Individual desde 06/2010 a 12/2013. Tais informações sobre a relação de trabalhadores da empresa foram obtidas no Sistema GFIPWEB na data 10 de setembro de 2010 e inexistiu GFIP de processo trabalhista (doc020).

(...)

Em momento algum a PITSTOP registrou receitas relativas ao mencionado projeto que leva o mesmo nome, aliás, em momento algum houve registro de receitas nessa empresa. Todas as entradas de recursos teriam sido registradas como receitas da CTF Brasil, no período de 2011 a 2013. Não se vislumbra qualquer atividade operacional na PITSTOP e, portanto, essa empresa não agregou qualquer valor em benefício de seus sócios, comprometendo sua avaliação econômica. No item E.1 deste Termo, esses aspectos serão detalhados.

(...)

D.3 – Da aquisição da VB pela FleetCor via PITSTOP

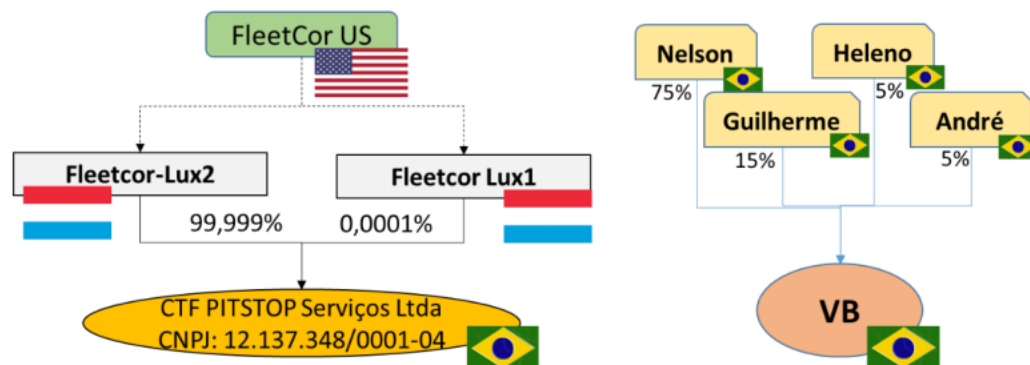
Recapitulando as informações constantes no item D.1, o Grupo FleetCor adquiriu a CTF Brasil, de forma indireta e, em 21 de junho de 2013, passou a controlar a PITSTOP diretamente por intermédio das empresas **FleetCor-Lux1** e **FleetCor-Lux2**, ambas sediadas em Luxemburgo (vide Figura 4), **desvinculando-a da estrutura da CTF Brasil** (doc008).

(...)

No dia 09 de agosto de 2013 foi celebrado o "Contrato Compra e Venda de Quotas"5 pactuado pelos **Vendedores** (Nelson, Guilherme, Heleno e André); pela **Compradora** (PITSTOP); várias pessoas físicas e jurídicas como partes intervenientes-anuentes e como garantidor, em conjunto e solidariamente responsáveis, Vendedores ou meramente parte interveniente-anuente ou somente como parte interveniente e; por último, **como interveniente e como garantidor das obrigações do Comprador, pela FleetCor Technologies, Inc** (doravante FleetCor US), sociedade constituída e existente segundo as leis de Delaware, Estados Unidos da América.

Importante ilustrar as estruturas societárias que figuravam de ambos os lados da operação de vendas das quotas da VB:

Figura 5: Estruturas societárias antes da alienação da VB



(...)

Quanto ao débito reconhecido a ser pago pela VB (cláusula 4.4.c) trata-se, em resumo, de uma dívida que os Vendedores tinham em face da VB e que a PITSTOP, teria assumido o compromisso de pagar à VB por conta e ordem dos Vendedores. Tal situação resulta nos registros contábeis de contas a receber na VB e contas a pagar na PITSTOP, sendo que o pagamento em momento algum foi efetuado visto que, conforme será detalhado mais adiante, a VB incorporou sua devedora (PITSTOP) resultando no cancelamento do contas a pagar com o contas a receber. Tais fatos foram devidamente explicados pela VB (sucessora da PITSTOP) na resposta ao Termo nº04 da Ação Fiscal anterior e seus anexos correspondentes (doc021).

Nessas condições a PITSTOP pagou efetivamente R\$471.112.525,45 aos Vendedores ou por conta e ordem deles, ficando o valor de R\$46.836.000,00 registrados na sua contabilidade como uma dívida a ser paga à VB.

Dessa forma, a PITSTOP efetuou os registros contábeis da dívida e da participação societária que teve como ponto de partida o patrimônio líquido da VB em 31 de julho de 2013 que era R\$30.557.802,97, conforme resposta ao Termo nº03 da Ação Fiscal anterior (doc023). Notoriamente, já na data de fechamento, houve ágio que a PITSTOP o classificou como "expectativa de resultados futuros". Esquemáticamente os registros contábeis foram:

Ativo				Passivo			
Cód Conta	Conta	Valor		Cód Conta	Conta	Valor	
		D	C			D	C
111030002	Bank of America Merrill Linch	Saldo a esclarecer	471.112.525,45	221060002	Empréstimos FleetCor (juros)		46.836.000,00
131010002	VB Serviços Ltda	30.557.802,97					
132010001	Ágio sobre investimento VB Serviços Ltda	487.390.722,48					
Totais		517.948.525,45	471.112.525,45	Totais		-	46.836.000,00

Antes de prosseguir na análise do preço de compra é necessário entender a origem dos recursos (saldo a esclarecer) que permitiram à PITSTOP honrar os pagamentos efetuados em 09 de agosto de 2013 que ultrapassaram R\$471

milhões pois, conforme explanado no item D.2 deste Termo, a PITSTOP não desenvolvia nenhuma atividade operacional, pois sequer registrava receitas.

No dia 08 de agosto de 2013, a FleetCor-Lux2 emprestou à PITSTOP **R\$314.000.000,00** sendo pactuadas taxas de juros equivalentes à LIBOR trimestral acrescidas de 3%, com vencimento para principal e juros após 7 anos, ou seja, agosto/2020. Tal contrato encontra-se anexo à resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal com a denominação "**Doc4_Primeiro Contrato de Mútuo entre Lux2 e Pitstop**" 6. O contrato de câmbio relativo à operação do item anterior tem data de 08 de agosto de 2013 e tinha liquidação prevista para 09 de agosto de 2013 (doc024).

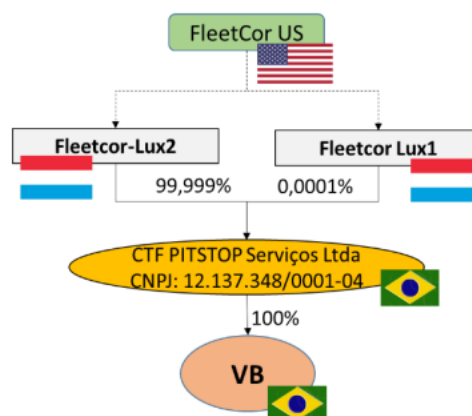
No dia 08 de agosto de 2013, conforme Instrumento Particular de Retificação e Ratificação à 4ª Alteração ao Contrato Social de CTF Pitstop Serviços Ltda. (doc009), houve aumento de capital na PITSTOP em R\$169.000.000,00, integralizado em moeda pela FleetCor-Lux2, passando-o de R\$100.000,00 para R\$169.100.000,00, integralizados em moeda.

(...)

Somando-se todos os pagamentos efetuados, chega-se à quantia de R\$471.112.525,56. Esses desembolsos ocorridos no dia 09 de agosto de 2013 só foram possíveis graças às entradas de recursos remetidos pela FleetCorLux2 formalizados mediante empréstimo e aumento de capital da PITSTOP ocorridos nos dias 07 e 09 de agosto de 2013, restando um resíduo de R\$11,9 milhões.

Nesse momento, tendo em vista a efetividade da operação, a estrutura societária da VB passou a ser a seguinte:

Figura 6: Estrutura societária da VB após a troca do controle acionário



(...)

Considerando pequenas diferenças devido a aplicação do método da equivalência patrimonial além das já citadas e ponderando-se o intervalo de tempo relativamente pequeno, é possível afirmar que o valor encontrado representa adequadamente o que se pretende demonstrar, que é a entrada e saída de

recursos na conta corrente da PITSTOP com ênfase à origem, ou seja, FleetCor-Lux2.

(...)

O valor do primeiro ajuste foi estabelecido em R\$45.000.000,00, contudo constatou-se que a dívida da VB era ligeiramente maior (R\$85.906,00), sendo assim foi pago o saldo de R\$ 44.914.094,00 com vencimento para 17 de janeiro de 2014, tudo estabelecido no aditivo que foi firmado no dia 30 de dezembro de 2013.

Ocorre que, conhecendo a atividade operacional da PITSTOP, não se vislumbra qualquer hipótese para que ela conseguisse efetuar tal pagamento. Basta observar o último saldo do Fluxo de Caixa 4 que era de pouco mais de R\$7,1 milhões associada à incipiente operação da PITSTOP.

Para suprir o caixa, foi firmado, na mesma data do aditivo (30/12/2013), um novo contrato de mútuo com FleetCor Lux2 (**3º mútuo**) em que a PITSTOP receberia a quantia de **R\$28.000.000,00**, com taxas de juros e vencimento idênticos aos do 1º mútuo firmado em agosto do mesmo ano.

(...)

Por intermédio das informações prestadas pela VB na resposta ao Termo nº 04 da fiscalização anterior e seus anexos (doc021), é possível evidenciar um novo "Fluxo de Caixa" em que **fica evidente que praticamente todos os recursos necessários para honrar o compromisso com os Vendedores foram supridos pela FleetCor-Lux2 e pela própria VB no dia anterior ao pagamento**, sendo que o saldo inicial é oriundo de resíduo das operações anteriores que tiveram recursos supridos pela FleetCor-Lux2:

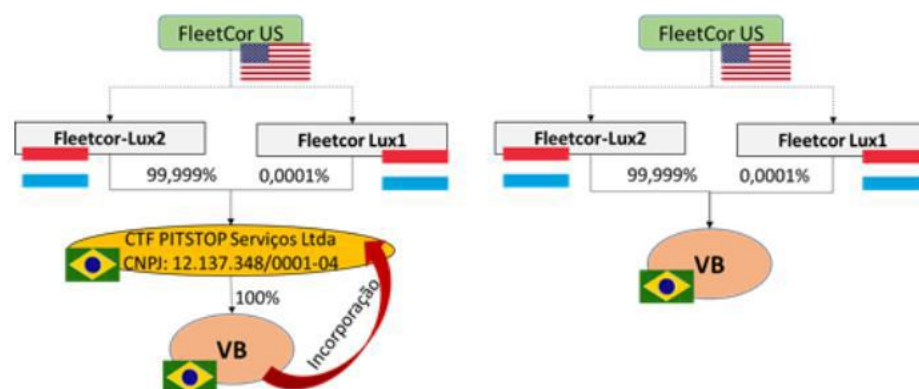
(...)

Conclui-se, por consequência, que a titularidade da conta corrente no Bank of America Merrill Lynch, apesar de conter dados cadastrais da PITSTOP era da VB. Nesses termos, esse pagamento foi feito integralmente pela VB aos Vendedores com parte dos recursos oriundos da FleetCor-Lux2, quitando a dívida de R\$45.000.000.

(...)

Em 31 de dezembro de 2013 a PITSTOP foi incorporada à VB. Nessa situação, os recursos disponíveis na PITSTOP passaram a ser de propriedade da VB que os acrescentou aos seus recursos e àqueles oriundos do 3º mútuo com a FleetCor-Lux2 para honrar o compromisso do dia 17 de janeiro de 2014. Abaixo ilustra-se a operação de incorporação:

Figura 7: Incorporação da PITSTOP pela VB



Com a operação de incorporação, a dívida que a PITSTOP tinha para com a VB no valor de R\$46.836.000,00 foi extinta por confusão patrimonial. Além disso, todo o patrimônio da PITSTOP foi absorvido pela VB criando, por consequência, uma situação no mínimo curiosa, pois a VB passou a pagar a compra de si própria, visto que, além de assumir formalmente os mútuos com a FleetCor-Lux2, ela se tornou devedora perante seus antigos sócios (Vendedores) das parcelas restantes do contrato: preço ajustado e "earn-out".

(...)

Analisando-se os Fluxos de Caixa, resta evidente que o contrato só pôde ser efetivado com os ingressos financeiros de aumento de capital e mútuos oriundos da FleetCor-Lux2 e com recursos da própria VB, e, restou à VB assumir o financiamento de sua própria aquisição além de ter de pagar as duas parcelas do ajuste e o "earn-out".

(...)

Para efeitos tributários, a VB não considerou no valor do ágio os R\$46.836.000,00 relativos à cláusula 4.4.c do contrato. Sendo assim, partindo-se do ágio registrado na contabilidade da PITSTOP em 30 de novembro de 2013 (já considerava a primeira parcela do ajuste), reduzindo-se o valor mencionado e acrescentando-se os dois últimos pagamentos efetuados em 03 de junho de 2014 e 13 de fevereiro de 2015, perfaz-se o valor de R\$ 612.177.591,46 que foram utilizados para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020.

(...)

Ressalte-se que tais amortizações decorrem do entendimento da VB de que há um saldo inicial de R\$ 612.177.591,46 a título de ágio por expectativa de rentabilidade futura que pode ser amortizado fiscalmente. Será demonstrado mais adiante que tal entendimento decorre da prática de atos simulados que buscam iludir o fisco na interpretação dos fatos.

D.4 – Das despesas de juros *intercompany*

Quanto aos mútuos firmados pela PITSTOP com a FleetCor-Lux2 para aquisição da VB, tais contratos foram assumidos, por sucessão, pela VB e deles, decorrem despesas de juros. Tais despesas afetaram o lucro contábil e, por consequência o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Importante frisar que, como ambos os contratos ainda não haviam vencido durante o período fiscalizado (prazos de 7 anos), as despesas de juros sensibilizaram o resultado do exercício e incrementaram a dívida com a FleetCor-Lux2, ou seja, no período de 2018 A 2020 não houve pagamento dos referidos juros, mas houve redução do lucro contábil e consequentemente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em respeito ao regime de competência.

(...)

Especificamente no item F.2 deste Termo será demonstrado que tais despesas são indedutíveis para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por serem desnecessárias à atividade da VB e, também, por estarem em desacordo com as regras de subcapitalização.

(...)

E.DAS SIMULAÇÕES CONSTATADAS

A análise da operação em questão não há que ser feita por negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

O caso em concreto, conforme descrito nos organogramas analisados anteriormente neste Termo, é composto de operações estruturadas em sequência, vale dizer, de uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o intuito de obter determinado efeito Fiscal mais vantajoso. No presente caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

(...)

O curto espaço de tempo entre operações societárias, no presente caso desde a troca do controle societário do capital da PITSTOP em favor da FleetCor-Lux2 em 21 de junho de 2013, até a incorporação da PITSTOP pela VB em 31 de dezembro de 2013, se passaram apenas 06 meses, já denota que as operações engendradas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando à busca de um fim determinado, que era cumprimento dos requisitos legais para a amortização do ágio.

(...)

E.1 – Da Incipiência da atividade operacional da PITSTOP

Apesar do esforço da VB (sucessora da PITSTOP) em trazer o Projeto Pitstop como pano de fundo que viesse justificar a existência dessa empresa, em momento

algum ficou comprovada a efetiva atividade econômica que viesse a agregar valor à PITSTOP.

(...)

Em resumo, no ano de 2010 a empresa estava oficialmente inativa perante a RFB. Durante os anos de 2011 e 2012 houve entrada de recursos na PITSTOP e a saída de quase sua totalidade para a CTF Brasil que teria registrado as receitas e as despesas correspondentes ao mencionado projeto. Ao longo de 2013, a VB, na qualidade de sucessora da PITSTOP afirmou que o modus operandi, permaneceu o mesmo até o momento em que a VB a incorporou (31/12/2013) sendo que, **nesse momento, tal atividade não foi continuada pela sucessora (VB).**

Importante ressaltar que desde abril/2012 a FleetCorUS já controlava indiretamente a CTF Brasil e a PITSTOP e, a partir de junho/2013, a PITSTOP passou a ser controlada diretamente por uma subsidiária da FleetCorUs (FleetCor-Lux2). **O controle em poder da FleetCorUS em nada alterou o modus operandi da PITSTOP o que demonstra total desinteresse econômico em sua atividade,** tanto é que ao final de 2013 ela foi extinta por incorporação.

(...)

Tendo em vista a incipiência operacional da PITSTOP, tornou-se conveniente utilizá-la para outra finalidade: **servir como canal de passagem para os investimentos da FleetCor-Lux2, contraindo obrigações ou com os Vendedores ou com a controladora, obrigações essas que, devido à incorporação, foram transferidas para a VB sem que esta última tivesse qualquer benefício econômico com elas.**

(...)

F.DAS INFRAÇÕES

F.1 – Da amortização fiscal do ágio na aquisição da VB

A operação de compra da VB teve o Contrato assinado em 09 de agosto de 2013 e os pagamentos decorrentes desse contrato foram realizados conforme abaixo:

Tabela 18: Pagamentos para aquisição das quotas da VB

Data	Descrição	Valor	Pago por
09/08/2013	Preço inicial	471.112.525,56	PITSTOP
17/01/2014	1º parcela ajuste ao preço de venda	45.000.000,00	VB
03/06/2014	2º parcela ajuste ao preço de venda	11.622.869,00	VB
13/02/2015	earn out	115.000.000,00	VB
Total		642.735.394,56	

Do valor total da aquisição, R\$612.177.591,56 foram considerados ágio por expectativa de rentabilidade futura e foram amortizados fiscalmente pela VB nos períodos sob esta fiscalização, mediante exclusão na Parte-A do e-Lalur/e-Lacs, conforme abaixo:

(...)

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passaram a disciplinar as hipóteses em que a investidora registra ágio (ou deságio) em relação à investida e absorve seu patrimônio em virtude de incorporação, fusão ou cisão (ou vice-versa). Derrogou, nesse ponto, o artigo 34 do Decreto-lei nº 1.598/77, que veio a ser revogado apenas por força do artigo 117, inciso III, alínea “i” da Lei nº 12.973, de 2014.

(...)

Em resumo, na sistemática vigente, o tratamento fiscal de ágio pago na aquisição de participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial leva, via de regra, à neutralização de seus efeitos tributários, qualquer que tenha sido o seu fundamento econômico. **Eventual amortização realizada pela investidora permanece indedutível na apuração do lucro real, sendo revertida em caso de alienação ou liquidação do investimento. Entretanto, caso ocorra, por incorporação, fusão ou cisão, a confusão patrimonial entre o investidor e seu investimento, a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura pode reduzir o lucro real da sociedade resultante da operação, observado o limite temporal estabelecido pela legislação.**

(...)

Isso posto, **a amortização fiscal do ágio sem que tenha ocorrido a confusão patrimonial entre o investidor e seu investimento, ou seja, sem que tenha ocorrido a extinção do investimento, consiste em anomalia que viola limitação legal. Tal situação configura indevido aproveitamento fiscal do ágio, visto que seus efeitos tributários terão lugar antes da ocorrência de uma ainda possível alienação ou liquidação, evento que poderá demorar anos ou, no limite, jamais vir a acontecer.**

Tal anomalia tem lugar no caso concreto em que o investimento foi transferido para a PITSTOP que exerceu o papel de um mero veículo de passagem dos recursos e posteriormente foi incorporada pelo investimento original, a VB.

(...)

A PITSTOP se caracteriza por não apresentar qualquer propósito negocial. Nessa condição, ela não desempenha o papel de investidora quando recebe temporariamente investimento adquirido anteriormente, ou mesmo quando faz pagamentos parciais pela aquisição, após receber da real investidora os recursos necessários. Isto porque, ao transferir à PITSTOP os recursos destinados à aquisição da participação almejada, não pretendia a FleetCor-Lux2 investir na PITSTOP, **mas sim na VB o que faz com que a PITSTOP não seja nem investidora nem investida.** Esse caráter ambíguo é consequência da mera falta de propósito negocial, claramente demonstrado no item 8.

A incorporação da PITSTOP pela VB mantém perfeitamente distinguíveis as reais investidora e investida. A Fleetcor-Lux2 e sua sócia minoritária permanecem com

o investimento que havia sido apenas temporariamente representado pela participação na PITSTOP. O valor do ágio compõe o que a FleetCor-Lux2 registrou seu investimento na VB.

Assim, pela inocorrência da referida confusão patrimonial, o ágio transferido para a VB por meio da PITSTOP não atende aos requisitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Admitir o contrário equivale a tornar letra morta os referidos dispositivos legais.

(...)

F.2 – Das despesas de juros decorrentes de mútuos com a FleetCor-Lux2 para aquisição da VB

Pelos fatos descritos é possível constatar que, para a aquisição da VB, ela mesma forneceu parte dos recursos e a FleetCor-Lux2 proveu a outra parte. Abaixo os valores que tiveram origem nos recursos providos pela FleetCor-Lux2:

(...)

O fato de tais mútuos existirem formalmente não quer dizer que os juros deles decorrentes sejam despesas dedutíveis. (...)

De maneira análoga, não é porque o mútuo está no passivo da VB que as despesas de juros dele decorrentes devam ser dedutíveis. A obrigação de pagar os vendedores era da FleetCor-Lux2. Por intermédio de atos simulados chegou-se ao absurdo de a VB ter de pagar a dívida relativa à sua própria aquisição. **Isso não é atividade operacional da VB, portanto os juros decorrentes não devem ser dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.**

(...)

Portanto, como ponto de partida devemos nos perguntar: **as despesas financeiras incorridas com juros relativas ao passivo assumido pela VB são necessárias à atividade e à manutenção da sua fonte produtora? Tais despesas são incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da VB?**

Esse assunto foi amplamente discutido no item E.3, fica evidente que a resposta a essas perguntas é não e não, respectivamente.

(...)

Em conclusão, as despesas financeiras vinculadas aos dois mútuos assumidos pela VB após a incorporação da PITSTOP operam exclusivamente em favor do grupo FleetCor por intermédio de suas subsidiárias FleetCorLux2 e FleetCor-Lux1, não sendo necessárias para a VB. Assim, não configuram despesas dedutíveis na VB, nos termos dos artigos 47 da Lei nº 4.506/64 e 299 do RIR/99.

(...)

Não bastassem os argumentos expostos até o momento que, de forma inquestionável, demonstram a indedutibilidade das despesas de juros decorrentes dos mútuos firmados com a PITSTOP para a aquisição da VB, pelo simples fato de

não serem necessárias à atividade operacional da própria VB, ainda há outro que pode ser trazido à discussão: Trata-se da aplicação das regras de subcapitalização previstas na lei 12.249/2010, art. 24:

Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada** nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **residente ou domiciliada no exterior**, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, **somente serão dedutíveis**, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, **quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

I - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

(grifo nosso)

O legislador, antes de estabelecer a regra do inciso I, determinou que, no caso de **juros pagos ou creditados a pessoa jurídica vinculada no exterior, a dedutibilidade está vinculada à necessidade da despesa nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964**. Foi exatamente o que foi analisado neste item em relação aos mútuos de R\$ 314 milhões e R\$28 milhões e concluiu-se pela **indedutibilidade da despesa de juros**.

(...)

Analisando-se o referido inciso, conclui-se que é requisito para dedutibilidade que **o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil**.

A FleetCor-Lux2 é a credora dos mútuos a serem pagos pela VB, cujos valores originais são de R\$314 milhões e R\$ 28 milhões e ela detém praticamente 100% da participação societária na VB.

(...)

Nesse contexto, no caso concreto, mesmo que as despesas de juros atendessem aos pressupostos do art. 299 do Decreto 3.000/1999, elas não seriam dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por esbarrarem nas regras de subcapitalização previstas no artigo 24, inciso I da lei 12.249/2010.

G.DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Resta inequívoco que estamos diante da criação e transferência artificial de ágio visando única e exclusivamente a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio e das despesas de juros *intercompany*.

Da análise das operações societárias que se sucederam, denota-se que cada etapa foi planejada visando a redução da carga tributária na VB, que era o objetivo do Grupo Fleetcor. Ao longo deste Termo, foram descritas várias evidências que impõem a aplicação da multa de ofício de 150%, pelo simples fato de ter havido fraude nas seguintes situações:

(...)

Desta forma, fica caracterizada, em tese, a ocorrência do crime de FRAUDE, definido no artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

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

Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL acima caracterizada, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão. A redação do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/2007, assim dispõe:

(...)

A qualificação da multa se impõe na medida em que não se trata de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária, mas, ao contrário, de conduta dolosa, cujo ânimo residiu em reduzir indevidamente as bases de cálculo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mediante reestruturação societária fraudulenta, eivada de simulação, realizada com a finalidade de registrar ativo e despesas inexistentes.

H.DA MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO NAS ESTIMATIVAS DO IRPJ/CSLL

Nos anos-calendário 2018, 2019 e 2020, o contribuinte apurou estimativa mensal de IRPJ e CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

(...)

Sobre a diferença entre os valores de IRPJ e CSLL a pagar declarados e os novos valores calculados pela fiscalização será aplicada a multa isolada disposta no inciso II, b, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 11.488, de 2007.

(...)

Em função do disposto na Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, através do processo administrativo de nº **17459-720.066/2023-39**.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não houve ato ou termo lavrado por pessoa incompetente e nem despacho ou decisão proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NULIDADE. SIMULAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 10, IV, DO DECRETO Nº 70.235, DE 1972. INOCORRÊNCIA.

A falta de fundamentação legal para a acusação de simulação não impediu o contribuinte de exercer o seu direito de defesa, como prova o teor da peça de defesa, nesse quesito. Preliminar indeferida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

ÁGIO. INCORPORAÇÃO REVERSA. EMPRESA VEÍCULO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Provada a ausência de atividade, de empregados, de receita, e de autonomia decisória, resta caracterizada a empresa veículo e provada sua falta de propósito negocial.

OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS E MÚTUOS ESTRUTURADOS EM SEQUÊNCIA. COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS. INCORPORAÇÃO REVERSA. REAL ADQUIRENTE.

Em combinação de negócios envolvendo 3 empresas ou mais, a real adquirente é a maior, especialmente quando ela iniciou a combinação.

FRAUDE CONTÁBIL. LAUDO DE AVALIAÇÃO INCORRETO. OCORRÊNCIA.

Provado que a escrituração contábil do interessado não representa a realidade dos fatos econômicos, resta caracterizada a fraude contábil, ignorada no laudo de sua avaliação.

ÁGIO. INCORPORAÇÃO REVERSA NÃO FEITA COM REAL ADQUIRENTE. FALTA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. EXCLUSÃO FISCAL DE AMORTIZAÇÃO. VEDAÇÃO.

Provado que não houve confusão patrimonial com o real adquirente, não há que se falar em amortização de ágio.

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS E MÚTUOS ESTRUTURADOS EM SEQUÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO NECESSÁRIA APENAS PARA TRANSFERIR O ÁGIO. SIMULAÇÃO RELATIVA. ABUSO DE FORMA. PROVA.

O cotejo entre a situação da estrutura societária antes e depois da incorporação reversa evidencia que a interposição da empresa veículo na aquisição do interessado se deveu, exclusivamente, ao objetivo de obter vantagem tributária. Isso prova a existência de divergência entre a “vontade real” - aquisição do interessado pela controladora do grupo adquirente -, e a “vontade declarada” - aquisição do interessado por empresa veículo -, configurando simulação relativa.

GLOSA. DESPESAS FINANCEIRAS. FALTA DE NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE. ART. 299, DO RIR/99. ART. 24, DA LEI Nº 12.249, DE 2010.

A vedação da dedução das despesas financeiras decorrentes de empréstimos de pessoa física ou jurídica vinculada, na apuração do IRPJ, foi estendida para a CSLL, pelo art. 24, da lei nº 12.249, de 2010, quando não forem atendidos os conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos no art. 299, do RIR/99. A despesa com juros dos mútuos em tela não pode ser considerada necessária, normal ou usual, pois foi feita para arcar com sua própria aquisição, o que não é normal, necessário ou usual, razão pela qual tal despesa é indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

LEI DAS S/A. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA À SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE.

A jurisprudência judiciária e a doutrina admitem a aplicação subsidiária da Lei das Sociedades Anônimas às sociedades limitadas.

MÚTUOS. ABUSO DE PODER DO CONTROLADOR. ART. 117 DA LEI DAS S/A. OCORRÊNCIA.

O controlador cometeu abuso de poder por meio de operações estruturadas em sequência para fazer o interessado ficar lhe devendo cerca de 2/3 do seu próprio custo de aquisição. Esses empréstimos e respectivos juros têm sido capitalizados. Portanto, essas despesas financeiras não eram necessárias, normais ou usuais.

INCORPORADORA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.262/09, DE 2009. ITEM 44, ALÍNEA B.

O saldo do ágio deve ser integralmente baixado no momento da incorporação, por meio de provisão diretamente contra o patrimônio líquido, na empresa veículo incorporada, conforme determinam as normas de contabilidade, de modo que, após a incorporação, o patrimônio líquido correto do interessado deveria estar negativo.

DESPESAS FINANCEIRAS. PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO. REGRAS DE SUBCAPITALIZAÇÃO. ART. 24, INCISO I, E § 3º, DA LEI Nº 12.249, DE 2010.

Esse dispositivo também limitou a possibilidade de dedução das despesas com juros decorrentes de endividamento com pessoa jurídica vinculada estrangeira que possua participação societária na pessoa jurídica brasileira, de modo que sendo negativo o patrimônio líquido desta, como neste caso, não há despesa financeira dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. ART. 72 DA LEI Nº 4.502, DE 1964. REDUÇÃO PARA 100%. ART. 8º DA LEI Nº 14.689, DE 2023.

Sem reincidência, a multa qualificada deve ser reduzida a 100%, pois a conduta dolosa para reduzir de forma artificial a base de cálculo do imposto (art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964), está configurada, individualizada e comprovada, como exigido pelo art. 8º da lei nº 14.689, de 2023.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONJUNTA. IN RFB Nº 1700, DE 2017.

A IN RFB nº 1700, de 2017 determina a aplicação da multa isolada juntamente com a multa de ofício, mesmo após o fim do ano-calendário correspondente.

JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF Nº 5. VINCULANTE.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, alegando, em síntese:

- a) OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA A AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO PELA RECORRENTE
- b) IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES FISCAIS COM RELAÇÃO À GLOSA DAS EXCLUSÕES RELACIONADAS À AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
- c) IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM O PAGAMENTO DE JUROS DE EMPRÉSTIMOS INTERCOMPANY
- d) INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE ADIÇÃO DE DESPESAS CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS PELA FISCALIZAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL
- e) IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA
- f) IMPOSSIBILIDADE DA CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA

g) INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE A MULTA

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

2 MÉRITO

2.1. Breve síntese dos fatos efetivamente ocorridos

Conforme relatado pela Recorrente nas fls. 5787s dos autos, cumpre discorrer, para fins de contextualização, sobre o ambiente de negócios no setor de meios de pagamento no Brasil, em 2013, assim como sobre as empresas ora envolvidas:

(...)

14. O ano de 2013 foi muito importante para o setor de meios de pagamento, pois nesse ano foi editada a Lei n. 12.865/13, que é considerada o marco regulatório dos arranjos e instituições de pagamento e que teve papel fundamental na significativa expansão do mercado de meios de pagamento que se verificou a partir daquele ano.

15. Ao longo do TVF, a Fiscalização faz referência ao Grupo Fleetcor, à CTF Technologies do Brasil Ltda ("CTF Brasil"), à Recorrente e à DBTrans S/A.

- O Grupo Fleetcor é um grupo multinacional, líder no setor de meios de pagamentos corporativos que simplificam a gestão das despesas, que está presente na América do Norte, América Latina, Europa e Ásia Pacífica, cuja sede, Fleetcor Inc., está localizada nos Estados Unidos e registrada na bolsa de valores dos Nova York ("NYSE").

- A CTF Brasil é uma empresa brasileira líder no setor de meios de pagamento voltados ao controle de combustível e gestão de frotas, que nasceu em 1998, oferecendo uma tecnologia pioneira para controle inteligente de abastecimento. Em 2012, a CTF Brasil foi adquirida pelo Grupo Fleetcor e

incorporou à sua cesta de serviços os cartões de combustível, além de soluções para pagamento eletrônico de frete e vale-pedágio.

- A CTF Pitstop foi constituída no ano de 2010, tendo como sócios a CTF Brasil e uma pessoa física e, desde sua constituição, tinha como objeto social: (i) a prestação de serviços de gerenciamento e administração de abastecimentos de combustíveis e emissão de vale combustível eletrônico para abastecimento; e (ii) a participação em outras empresas. Em 2012, a CTF Pitstop foi adquirida pelo Grupo Fleetcor e, em 2013, a CTF Pitstop adquiriu a Recorrente e a DBTrans S/A;

- A VB (Recorrente) é uma empresa líder no setor de gestão de benefícios no Brasil, como o VB Refeição e o VB Alimentação, e para gestão de abastecimento, com o VB Combustível para empresas de todos os portes e segmentos. No ano de 2013 a Recorrente foi adquirida pela CTF Pitstop, empresa do Grupo Fleetcor desde 2012.

- A DBTrans S/A foi constituída em 2001, atuante no setor de meios de pagamento no mercado de logística, operando no controle e emissão de vales eletrônicos (vale-pedágio), no gerenciamento operacional e financeiro das operações de transporte de cargas (Carta Frete) e, ainda, operando o Auto Expresso, produto voltado para o mercado de varejo. Em 2013, a DBTrans S/A foi adquirida pela CTF Pitstop, empresa do Grupo Fleetcor desde 2012.

Transcrevo também breve síntese dos fatos, que atestam a regularidade das operações praticadas:

(i) Em 09 agosto de 2013, a CTF Pitstop, pessoa jurídica constituída no ano de 2010, adquiriu a totalidade das quotas da Recorrente, com base no “Contrato de Compra e Venda de Quotas”, celebrado entre a CTF Pitstop (na condição de “Compradora”) e os antigos acionistas da Recorrente (na condição de “Vendedores”), os quais eram “partes independentes” com relação à CTF Pitstop5 – fato esse corroborado pela fiscalização no item 6.3 do TVF.

(ii) No sentido financeiro essa aquisição, a CTF Pitstop recebeu recursos financeiros de sua sócia, a Fleetcor-Lux 2, por meio de aporte de capital e de mútuos.

a. Os recursos obtidos por meio de aportes de capital (no valor total de R\$ 169.000.000,00) foram objeto de contratos de câmbio e do devido registro de investimento estrangeiro no Banco Central do Brasil (“Bacen”), conforme determinava a regulamentação cambial em vigor no Brasil, assim como foram refletidos na 4ª Alteração do Contrato Social da CTF Pitstop, conforme determina a legislação societária brasileira.

b. Os recursos financeiros obtidos por meio de mútuo intercompany foram objeto de contrato de mútuo, celebrado entre a CTF Pitstop

e a FletcorLux2 (no valor de R\$ 314.000.000,00), e de contrato de câmbio, datado do dia 08/08/2013, de modo a formalizar o ingresso de recursos financeiros no país, com o devido registro de tais mútuos no Bacen, conforme determina a legislação comercial e cambial brasileira.

(iii) O valor efetivamente pago pela CTF Pitstop, em dinheiro, aos antigos sócios e vendedores da Recorrente foi de R\$ 471.112.525,568, em 09/08/2013.

(iv) Conforme determinava a legislação tributária vigente à época dos fatos, a CTF Pitstop contabilizou o preço de compra pago pela aquisição da totalidade das quotas da Recorrente, mediante o desdobramento do custo de aquisição incorrido em “investimento” e “ágio”, o qual, no caso, teve como justificativa econômica a “rentabilidade futura da participação societária adquirida”¹⁰.

(v) Ainda no mês de outubro de 2013, a CTF Pitstop realizou a aquisição de uma outra empresa que também atuava no setor de meios de pagamento, a DBTrans S/A11. Essa aquisição foi financiada mediante novo aumento de capital (no valor de R\$ 55.000.000,00) e novo mútuo (no valor de R\$ 101.000.000,00), em 11/10/2013.

(vi) Em 30/12/2013, a CTF Pitstop, na condição de “Compradora”, e os antigos sócios e vendedores da Recorrente assinaram o 1º Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Quotas, por meio do qual a CTF Pitstop se comprometeu a pagar aos Vendedores o valor de R\$ 44.914.094,00¹².

a. Esse valor foi acrescido ao montante do ágio originalmente pago pela CTF Pitstop; e

b. Para financiar parte do valor desse pagamento, a CTF Pitstop tomou novo empréstimo da Fleetcor-Lux2 no valor de R\$ 28.000.000,00¹³.

(vii) Em 31/12/2013, a Recorrente incorporou a CTF Pitstop¹⁴ e a sucedeu em todos os seus direitos e obrigações.

(viii) Em 03/06/2014, a Recorrente, que havia incorporado a CTF Pitstop e, portanto, havia sucedido a obrigação de pagar a segunda parcela do preço de aquisição prevista no Contrato de Compra e Venda de Quotas, realizou o pagamento do segundo ajuste do preço de compra aos antigos sócios e vendedores da Recorrente, no valor de R\$ 11.622.869,00¹⁵. Esse valor foi acrescido ao montante do ágio originalmente pago pela CTF Pitstop;

(ix) Em 13/02/2015, a Recorrente realizou o pagamento da terceira e última parcela do preço de aquisição prevista no Contrato de Compra e Venda de Quotas, relativa ao “Earn-Out”, no valor de R\$ 115.000.000,00¹⁶. Esse valor foi acrescido ao montante do ágio originalmente pago pela CTF Pitstop.

(x) Considerando todos os pagamentos realizados como parte do preço de aquisição das quotas da Recorrente, o valor total do ágio passível de

amortização para fins fiscais (como despesa dedutível para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL) totalizou o montante de R\$ 612.177.591,5617, conforme tabela abaixo:

(+) Preço de compra pago em 09/08/2013 conf. Contrato de Compra e Venda	471.112.525,53
(-) Patrimônio Líquido da VB em 31/07/2013	-30.557.802,97
(+) 1º Ajuste do Preço pago em 17/01/2014, conf. 1º Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de 30/12/2013	45.000.000,00
(+) 2º Ajuste do Preço de Compra pago em 03/06/2014, conforme Contrato de Compra e Venda, e 1º Aditivo ao Contrato de Compra e Venda	11.622.869,00
(+) última parcela do preço de compra (Earn-Out) pago em 13/02/2015, conforme Contrato de Compra e Venda e Acordo para pagamento do Earn-Out de 12/02/2015	115.000.000,00
(=) Valor total do ágio passível de amortização para fins fiscais	612.177.591,56

(xi) Como decorrência da incorporação da CTF Pitstop pela Recorrente, ocorrida em 31/12/2013, a partir de janeiro de 2014, a Recorrente passou a amortizar o ágio gerado quando da sua aquisição, gerando exclusões no e-Lalur e no e-Lacs para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, com fundamento no disposto nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/9718.

(xii) Ademais, na condição de sucessora por incorporação da CTF Pitstop, a Recorrente passou a apropriar no seu resultado as despesas financeiras com juros de empréstimos tomados pela CTF Pitstop, com fundamento nos artigos 374 e 299 do Decreto n. 3.000/99, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), vigente à época dos fatos.

Os fatos acima podem ser sintetizados da seguinte forma: em agosto de 2013, a CTF Pitstop, constituída em 2010, adquiriu as quotas da Recorrente, com recursos obtidos via i) aumento de capital e ii) empréstimo com sua sócia estrangeira. O preço de aquisição contemplou o pagamento do ágio, justificado por um laudo elaborado por empresa especializada, com base em rentabilidade futura do investimento adquirido. Em 31 de dezembro do mesmo ano, a CTF Pitstop foi incorporada pela Recorrente. A partir de janeiro de 2014, a Recorrente passou a amortizar o ágio gerado quando da sua aquisição, com base nas regras previstas nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Também, passou a considerar como dedutíveis as despesas com juros dos empréstimos que sucedeu em virtude da incorporação da CTF Pitstop, com base nos arts. 374 e 299 do RIR/99.

2.2. Observância dos requisitos legais para fins de amortização fiscal do ágio pela Recorrente

Entendo que os procedimentos adotados pela CTF Pitstop e pela Recorrente atendem à legislação vigente à época, no que toca ao cumprimento dos requisitos necessários, para que a empresa resultante da incorporação possa amortizar o ágio gerado quando da aquisição das ações da Recorrente.

Vejo que a CTF, quando da aquisição da participação societária na Recorrente, desdobrou em sua contabilidade o custo de aquisição do investimento em valor da participação adquirida e ágio, cumprindo o requisito do art. 20 do DL 1598/77. O valor do ágio pago pela CTF teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da Recorrente, atendendo ao requisito do § 2º, “b”, do art. 20 do DL 1598/77. A justificativa econômica do ágio pago e registrado pela CTF foi devidamente fundamentado em laudo elaborado à época da transação pela Apsis Consultoria, cumprindo o requisito previsto no § 3º do art. 20 do DL 1598/77.

Após a incorporação da CTF pela Recorrente, esta passou a deduzir na apuração do lucro real as despesas com amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura do investimento, em balanços levantados após a referida incorporação, observado o prazo de 5 anos, de modo a cumprir com o requisito previsto no art. 7º e inc. III da Lei 9.532/97.

2.5. Da regularidade da operação e da amortização fiscal do ágio

De início, ao contrário do que foi afirmado pela fiscalização e pela DRJ, cumpre destacar que não vi qualquer artificialidade nas operações descritas, que culminaram com a amortização fiscal do ágio pela Recorrente, muito menos prova de dolo, fraude ou simulação. Dessa forma, não concordo com a análise jurídica realizada pela fiscalização, em que pese eu deva, aqui, reconhecer o extenso e diligente trabalho por ela realizado na tentativa – inexitosa – de identificar alguma patologia nos negócios jurídicos realizados pela Recorrente e pelas demais sociedades empresárias envolvidas.

Inicialmente, vale recordar que a CTF Pitstop já havia sido criada 3 anos e meio antes da operação ora em análise, fato este desconsiderado pela DRJ na sua decisão.

A fiscalização apresenta como um dos pilares fundamentais da sua autuação o entendimento de que a CTF seria uma empresa-veículo, uma vez que nunca registrou qualquer receita, nunca teve empregados, todos os recursos para a aquisição da VB foram providos pela FleetCor-Lux2 e pela própria VB, as decisões para viabilizar a aquisição da VB foram tomadas pela FleetCorUS.

Ao contrário, vislumbro, compulsando os documentos dos autos, que a CTF foi criada em 2010, quando o Grupo FleetCor nem mesmo atuava no Brasil. Nessa época, possuía como sócios a CTF Brasil e uma pessoa física, não fazendo parte do Grupo FleetCor, de modo que não é possível corroborar a tese de que ela teria sido criada para servir de veículo de aquisição da Recorrente, três anos mais tarde, em 2013. A CTF Pitstop passou a fazer parte do Grupo FleetCor somente em maio de 2012, conforme mencionado acima na transcrição do TVF.

Possuía a CTF Pitstop como objeto social i) a prestação de serviços de gerenciamento e administração de abastecimentos de combustíveis e emissão de vale combustível eletrônico para abastecimento e ii) a participação em outras sociedades. Conforme comprovam seus balanços patrimoniais, teve atividades operacionais como prestadora de serviços a partir de 2011. Incorreu em despesas com a contratação de empresas de locação de mão-de-obra.

Além disso, houve movimentações bancárias da CTF de 2011 a 2013, ela também obteve habilitação perante à ANTT, obteve empréstimos para a aquisição das quotas da Recorrente e da DBTrans S/A, o que também evidencia atividades operacionais da pessoa jurídica.

Cumprе recordar que inclusive o STJ já se manifestou sobre a utilização de empresa-veículo, no conhecido “Caso Cremer”, no qual decidiu que a avaliação da artificialidade das operações compete ao Fisco, mediante prova robusta, mas jamais concluindo em abstrato que o emprego de empresa-veículo já seria, por si só, abusivo (REsp 2.026.473-SC, Relator Min. Gurgel de Faria, j. 05/09/2023).

Após esse breve resumo dos fatos e documentos que considero relevantes à formação do livre convencimento do julgador, aliado ao histórico da empresa recorrente, conforme também exposto acima, e da leitura das demais peças constantes dos autos, estou convencido de que a operação como um todo foi regular, não apresentando quaisquer patologias que possam comprometer sua oponibilidade ao Fisco. Consequência disso é a legitimidade da amortização do ágio realizado pela Recorrente, conclusão esta que já antecipo aqui.

Sociedades *holdings* são frequentemente criadas dentro do escopo de determinado investimento, especialmente naqueles de elevado valor e risco patrimonial, seguindo uma prática há muito consolidada nesse mercado. A interposição de outras sociedades, entre a sociedade inicial e a sociedade alvo do investimento, é prática reiterada em operações societárias desse tipo, as quais envolvem substanciais valores e elevado risco para as partes envolvidas. Não apenas o risco de insucesso do investimento está em jogo, mas igualmente o risco de vulnerabilidade do patrimônio do investidor e dos seus sócios.

Não é raro encontrarmos estruturas como a do caso dos autos, no qual o investimento é aportado, isolado e concentrado em uma sociedade de participação. O capital parte do investidor, mas segue um fluxo, no qual a pessoa jurídica interposta passa a concentrar o capital e, ato contínuo, realiza a operação de investimento em si, participando diretamente da aquisição das ações e, posteriormente, da incorporação. Há uma série de razões de natureza societária e de proteção patrimonial aqui pressupostas, de modo a justificar plenamente operações desse tipo, sem que sequer precisemos adentrar na presença ou ausência de propósito exclusivo de economia tributária. Tudo isso foi bem esclarecido pela Recorrente, nas suas longas – mas necessárias – razões recursais.

O caso dos autos exemplifica o contexto acima descrito.

Inicialmente, vale pontuar, já visando a legitimar o ágio ora discutido, que este decorreu de:

- a) Aquisições entre partes não relacionadas;
- b) Com efetivo pagamento de preço;
- c) Com tributação do ganho de capital pelos vendedores;
- d) Fundamentação econômica suportada por estudos prévios à aquisição, que foram confirmados pelo Laudo de Avaliação Econômica de empresa independente e especializada (ponto que não foi objeto de questionamento pela fiscalização);
- e) Há inequívocos propósitos negociais não tributários que justificam a aquisição;
- f) houve a incorporação da CTF Pitstop pela Recorrente.

Com relação à *tese da real adquirente*, a qual não encontra respaldo na legislação brasileira, vale destacar que a CTF Pitstop foi a “real adquirente” das participações societárias. Restou comprovado nos autos que ela efetivamente celebrou o contrato de compra e venda das ações da Recorrente e pagou o preço com os recursos acima mencionados, independentemente de esses ou parte desses recursos terem vindo da controladora estrangeira.

A fiscalização alegou que a real adquirente da Recorrente teria sido a FleetCor-Lux2 ou o Grupo FleetCor ou a FleetCorUS ou ainda a FleetCor US por intermédio da FleetCor-Lux2.

A DRJ concluiu que, “para os fins deste voto, não é necessário identificar quem foi o “real adquirente”, sendo suficiente saber que, conforme as normas contábeis transcritas, a real adquirente não foi a PITSTOP, mas, sim, outra empresa do grupo econômico da FleetCorUS.”

Para além dessa conclusão, segundo a qual a própria DRJ afirma que não seria necessário identificar o real adquirente, estou convencido de que a CTF Pitstop foi de fato a adquirente da totalidade das quotas da Recorrente, conforme comprovam o Contrato de Compra e Venda de Quotas (fls. 199-259) e a 47ª Alteração do Contrato Social da Recorrente, que indica a CTF como quotista da Recorrente e comprova com os comprovantes de transferência bancária realizados pela CTF aos antigos sócios da Recorrente como pagamento do preço pela participação societária adquirida (fls. 1473/1495).

Os fatos e as razões acima apresentados, aliados aos documentos mencionados e indicados nas folhas dos autos, são, a meu ver, plenamente suficientes para justificar *substancialmente* – aqui, no sentido de contrário de *artificialmente* – a operação como um todo, a qual culminou com a amortização do ágio pela Recorrente. Posso ainda apontar, no mínimo, duas razões adicionais para o meu convencimento.

Primeiro, os propósitos de racionalização e simplificação da estrutura societária - com a redução de gastos e despesas operacionais combinadas -, aliado à união de recursos empresariais e patrimônios envolvidos - focando na melhor gestão das operações, dos ativos e de fluxos de caixa - visando à otimização em geral do emprego dos recursos operacionais e

financeiros, são todos propósitos legítimos e integrantes das boas práticas de todo administrador prudente, o qual, no final de todo dia, está preocupado em reduzir gastos e otimizar resultados.

Além disso, a captação de recursos junto a entidade pertencente ao grupo não é vedada no Brasil, da mesma forma que a CTF não estava obrigada a captar esses valores junto a instituições financeiras.

Segundo, os propósitos negociais, da forma como foram apresentados, são claros e suficientes para justificar semântica e empresarialmente a incorporação. Deveriam (ou poderiam) as partes envolvidas detalhar mais suas razões de justificação, de modo a “abrir mais” (*disclosure*) a operação e eventuais estratégias empresariais? Estou convencido de que não é o caso. Primeiro, porque a legislação brasileira não exige o pretendido detalhamento. Segundo, porque nenhum empresário ou administrador tornará públicas informações relevantes que possam comprometer o sucesso da sua estratégia empresarial ou torná-lo vulnerável frente a seus concorrentes.

Recorde-se que já houve uma tentativa, em 2015, via medida provisória (MP nº 685/2015), de instituir uma “declaração de planejamento tributário¹”. No entanto, na época, o Plenário da Câmara aprovou a MP nº 685/2015, mas cassou os dispositivos que obrigavam os contribuintes a informar à Receita Federal sobre seus planejamentos tributários.

Portanto, em termos de justificação para a operação de incorporação e posterior aproveitamento do ágio pela Recorrente, as razões expostas acima são legítimas e oponíveis à autoridade fiscal.

2.5.1. Da ausência de artificialidade, fraude, dolo ou simulação

Em que pese eu já tenha antecipado a minha análise jurídica quanto à regularidade da operação estruturada do investimento em pauta, que culminou com a incorporação da CTF Pitstop pela Recorrente e com o consequente aproveitamento fiscal do ágio (transferido), cumpro-me ainda, de forma mais analítica – e talvez mais didática – detalhar as razões do meu convencimento, não apenas como um dever em sede de boa fundamentação jurídica, mas como um dever de esclarecimento à sociedade como um todo, destinatária final da prestação jurisdicional desta louvada Corte.

Já sinalizei acima que não vejo artificialidade na operação, apta, eventualmente, a tornar a operação inoponível ao Fisco, como muitos sustentam. Além das razões acima expostas,

¹ Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

especialmente aquelas que refletem que as diversas etapas da operação efetivamente ocorreram e conforme estabelecido nos diversos instrumentos contratuais, fundadas em razões de justificação claras e suficientes, vale destacar, que a Recorrente comprovou de forma muito clara, desde o procedimento de fiscalização, que **a aquisição em questão foi realizada pela CTF**, tendo envolvido **partes independentes**, com **pagamento efetivo de preço** e **razões empresariais verdadeiras**. Ademais, restou comprovado que a CTF era uma sociedade holding regularmente constituída no Brasil, que, por um período superior a 3 anos, promoveu o recolhimento de tributos, assumiu dívidas em nome próprio e realizou operações financeiras. Ademais, a Recorrente também demonstrou que **NÃO houve a “interposição” indevida de nenhuma entidade** neste caso, havendo **objetivos que justificaram** a utilização da CTF para a aquisição da ora Recorrente.

A autoridade fiscal, no entanto, entendeu que a constituição da CTF em “data próxima” à da aquisição da participação societária da Recorrente, aliado ao fato de que a CTF não teve empregados ao longo de sua existência, constituiria indícios suficientes para demonstrar que a “real adquirente” seria empresa do Grupo FleetCor. Com base nessas percepções, enquadrando a conduta adotada pela Recorrente como fraudulenta, impondo multa de ofício qualificada de 150%. Adicionalmente, fundamentou juridicamente a autuação fiscal, em síntese, a partir de uma vaga alegação de prática de um suposto **“planejamento tributário abusivo”**. Sustentou que **não houve a necessária confusão patrimonial** entre a investidora de fato – na sua visão, Grupo FleetCor – e a investida – VB. Para a fiscalização, a CTF foi apenas a investidora de direito, enquanto o Grupo FleetCor foi quem realmente acreditou no investimento, contratou a avaliação patrimonial e aportou efetivamente os recursos.

A acusação de prática de *planejamento tributário abusivo* implica uma *rotulagem* importada acriticamente do direito europeu, notadamente inspirado pela jurisprudência da Corte Europeia de Justiça. O entendimento dessa corte, em apertada síntese, se baseia na legislação tributária comunitária europeia, cuja moldura geral deve ser respeitada pelo legislador tributário dos países membros da União Europeia. A partir dessa moldura, os Estados-Membros, entre eles a Alemanha, elaboraram cláusulas gerais anti-abuso, internalizando nas respectivas legislações a figura do *abuso de direito* ou *abuso de formas* (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*, conforme § 42 do Código Tributário alemão - *Abgabenordnung* (AO)) nas respectivas legislações tributárias.

Para se manter fiel ao exemplo dado acima, o § 42 do código alemão, ao contrário da legislação tributária brasileira, prevê expressamente a figura do *abuso de formas jurídicas* e a respectiva consequência jurídica, uma vez verificada a sua ocorrência:

§ 42 Abuso de formas jurídicas

(1) Mediante abuso de formas jurídicas, a lei tributária não pode ser elidida. Se a hipótese de incidência tributária for preenchida em uma lei tributária, a qual serve a evitar a elisão tributária, então as consequências jurídicas são determinadas conforme aquele dispositivo. Caso contrário, surge o fato gerador

da obrigação tributária, na existência de um abuso no sentido do inciso 2, como se ele tivesse ocorrido em uma configuração jurídica adequada à realidade econômica.

(2) Um abuso existe, quando uma forma jurídica inadequada for eleita, a qual traz ao contribuinte ou a um terceiro uma vantagem tributária não prevista legalmente, quando em comparação com uma forma jurídica adequada. Isso não se aplica, se o contribuinte comprova razões extratributárias para a forma jurídica eleita, as quais sejam relevantes com base no conjunto das circunstâncias do caso concreto².

Vale observar que, uma vez comprovado o abuso de forma, a consequência é que a lei tributária não pode ser (validamente) elidida. Isso é, a vantagem tributária obtida com a elisão não é oponível ao Fisco, visto que obtida mediante abuso de forma. O abuso existe, toda vez que for eleita uma forma jurídica “inadequada”, assim entendida como aquela que traz ao contribuinte ou ao terceiro a ele relacionado uma vantagem tributária não prevista em lei, quando comparado com uma forma jurídica “adequada”. No entanto, a lei tributária alemã prevê expressamente, na parte final do inc. 2, que isso não se aplica, se o contribuinte comprovar a existência de razões extratributárias, que possam justificar a forma jurídica – ou a estrutura – por ele eleita, as quais sejam relevantes no contexto do conjunto das circunstâncias do caso concreto.

Veja que há, no Direito alemão, tanto a previsão legal expressa do *abuso de forma* - como fundamento jurídico legítimo para desconsiderar o planejamento tributário -, quanto do *propósito negocial* (razões extratributárias) - como forma de afastar a caracterização do abuso, validando o planejamento tributário.

Não pretendo me aprofundar na discussão meramente acadêmica, em sede de direito comparado, mas sim trazer aos autos uma relevante advertência para aquilo que interessa ao caso concreto, a partir daquilo que já existe no Direito Tributário alemão e que até hoje não existe no Direito Tributário brasileiro.

Tanto o instituto jurídico do *abuso de formas* quanto a figura das *razões extratributárias* – ou *propósito negocial* – existem, de forma expressa, na lei tributária alemã,

² Tradução livre do autor, do original do dispositivo do Código Tributário alemão (disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_42.html. Acesso em: 14 jan. 2025):

§ 42 *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*

(1) *Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.*

(2) *Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.*

sendo plenamente eficazes e, portanto, imediatamente aplicáveis em autuações tributárias, conforme se observa dos dispositivos acima traduzidos e transcritos.

Isso porque, a cláusula geral anti-abuso alemã é lei em sentido estrito e, assim, possui legitimidade para restringir a liberdade (ou direito) fundamental de atividade (organização/planejamento) econômica. Lembrando que os direitos fundamentais não são absolutos, admitindo restrições. No entanto, essas restrições devem ser trazidas em lei em sentido estrito, não bastando qualquer ato com força normativa previsto na legislação em geral, pois o único poder competente para tanto é o Poder Legislativo. Dito de outra forma, atos normativos advindos do Poder Executivo (ou de seus órgãos) não são dotados da devida competência para restringir direitos ou liberdades fundamentais. Caso contrário, estaríamos de volta ao absolutismo monárquico (ou à ditadura, como já vivemos no passado neste País).

No Direito Tributário brasileiro, tanto o *abuso de formas* quanto o *propósito negocial* não encontram previsão em lei em sentido estrito, de modo que não podem restringir a liberdade fundamental de planejamento tributário. A única previsão que há na legislação como um todo, que possa se aproximar da noção de abuso de direito, é aquela contida no art. 187 do Código Civil (CC), a qual prevê que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Essa norma civil deve ser contextualizada a partir do Título III, do Capítulo V, do Código Civil. Este trata da invalidade do negócio jurídico. Aquele trata dos atos jurídicos ilícitos. Observe-se que, no presente caso, estamos analisando a oponibilidade ao Fisco do suposto planejamento tributário realizado pela Recorrente, mas não a invalidade dos negócios jurídicos entabulados. Isso porque as autoridades fiscais não apuraram qualquer ilícito, apto a invalidar os negócios jurídicos, muito menos dolo, fraude ou simulação. Dito de outra forma, a existência e a validade dos negócios jurídicos em pauta não estão em questionamento, mas sim seus efeitos (plano da eficácia) perante o Fisco. Portanto, dogmaticamente, não é aplicável o art. 187 do CC no caso concreto.

Adicionalmente, entendo que a norma insculpida no art. 187 do CC é, na prática, inaplicável ao planejamento tributário. Isso porque ela traz um conteúdo normativo extremamente abstrato, não autoaplicável, carente de conceituação e regulamentação. Eventual pretensão de aplicação imediata do seu conteúdo normativo, sem que haja previamente uma clara definição e delimitação semântica do que venha a ser “limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”, resulta inescapavelmente em subjetivismo do aplicador da norma, o que juridicamente pode ser traduzido como arbitrariedade.

Todavia, caso entendêssemos pela autoaplicabilidade dessa norma – o que proponho aqui por mero amor ao debate –, teríamos que por sobre a mesa o direito do contribuinte de organizar livremente seus negócios, dentro dos limites trazidos pela lei em sentido estrito, de forma a otimizar seus resultados, da melhor maneira possível, inclusive mediante o

aproveitamento de benefícios fiscais, como o da amortização do ágio, mesmo que, para tanto, ele tenha optado pela interposição de uma ou mais empresas-veículo, dentro da sua estratégia de isolamento do investimento e de proteção patrimonial.

Em assim procedendo, conforme a descrição acima, estaria ele exercendo seu direito, excedendo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes? Estou convencido de que não. Primeiro, porque ele está aproveitando uma *vantagem fiscal* prevista em lei – ou seja, incentivada pelo próprio Estado. Segundo, porque o direito à dedução do ágio pago existe no âmbito de uma política macroeconômica de incentivo e captação de investimentos no País, os quais trazem benefícios para toda sociedade, inclusive para a geração de futuras receitas tributárias deles decorrentes.

Portanto, não vejo qualquer possibilidade de aplicação do art. 187 do CC no presente caso, conforme as razões resumidamente postas acima.

2.5.2. Da inexistência de ancoramento legal do propósito negocial

Faço questão de destacar, em tópico apartado, a inexistência de ancoramento legal do propósito negocial no Direito Tributário brasileiro e os efeitos decorrentes da sua inexistência.

Conforme apresentei acima, ao contrário do Direito Tributário alemão, que prevê expressa e legalmente a existência de razões extratributárias, o Direito Tributário brasileiro não as prevê. Já houve tentativas no passado, de incluir o propósito negocial expressamente na lei, mas os respectivos dispositivos foram vetados. E mesmo o Direito Tributário alemão estatui legalmente a existência comprovada pelo contribuinte, de razões extratributárias, para a forma jurídica eleita, unicamente como uma maneira de afastar o enquadramento como abuso de formas, não como uma cláusula geral de validade dos planejamentos tributários.

Quero dizer, com isso, que mesmo em sistemas jurídicos sofisticados e maduros como o alemão, a exigência de propósito negocial, para fins de oponibilidade ao Fisco do planejamento tributário, é restritiva e aplicada com muita parcimônia.

De todo modo, a solução para o sistema jurídico brasileiro é ainda mais simples: não há previsão em lei em sentido estrito e, portanto, não pode ser aplicada para restringir liberdades fundamentais, como a que está em análise no presente caso.

Os efeitos jurídicos decorrentes da sua inexistência no ordenamento jurídico brasileiro, para além de o propósito negocial não poder ser exigido como condição de oponibilidade ao Estado, estendem-se para o âmbito de análise da motivação de economia tributária como justificativa legítima para o planejamento tributário e para sua oponibilidade ao Fisco. Em outras palavras, inexistindo essa condição legal, passa a valer a motivação de economia tributária como justificativa legítima.

Essa constatação adquire ainda maior relevância, quando o contribuinte visa a uma vantagem tributária incentivada pelo próprio Estado, como é o caso da possibilidade de

amortização do ágio pago na aquisição de um investimento. Observe-se novamente que, nessa situação, embora, na prática, o contribuinte esteja efetivamente buscando um ganho tributário, ele está aderindo a um comportamento incentivado pelo próprio Estado, no contexto de uma lógica maior e macroeconômica de atração de investimentos e geração de riquezas.

Ao final, tudo está interligado dentro da política fiscal e macroeconômica, desde a previsão legal de amortização do ágio, a captação e aporte de investimentos em empresas especificamente constituídas para participar de outras sociedades e isolar o investimento, até a possibilidade de incorporação de uma empresa pela outra, com a consequente transferência do ágio.

2.5.3. Da existência de propósito ou motivação negocial no caso concreto

Na hipótese em que ainda se admita eventual exigência de um propósito negocial ou uma razão extratributária para a oponibilidade do planejamento tributário – o que se cogita por simples respeito ao debate –, cumpre repisar o acima exposto, de que a Recorrente e as demais sociedades envolvidas comprovaram o propósito negocial da operação.

A Lei das S/A é clara no sentido da legitimidade de a companhia possuir como objeto participar de outras sociedades, inclusive para beneficiar-se de incentivos fiscais (§ 3º, art. 2º). Portanto, tanto a interposição de outras pessoas jurídicas na operação de investimento, quanto a eventual criação de uma ou mais delas para beneficiar-se de incentivos fiscais – leia-se, para aderir à própria indução de comportamento criada pelo Estado – faz parte da dinâmica societária, especialmente em casos de investimentos de maior valor e risco, como é o caso dos autos.

Para além de representar uma prática desse mercado de investimentos, notadamente com a participação de fundos de investimento, a participação ativa da CTF é, a meu ver, uma forma legítima de isolar um investimento específico em uma empresa-alvo (VB), segregando e protegendo o patrimônio dos diversos investidores envolvidos e concentrando a operação de aquisição das ações na CTF.

Não há qualquer impedimento legal para isso, muito menos para a incorporação da CTF, abrindo caminho para a transferência contábil do ágio para a incorporadora VB, única sobrevivente da operação.

Todas as etapas da operação de investimento estruturado estão fartamente registradas e muito bem descritas, a meu ver, nas atas de assembleia das partes envolvidas, no Contrato de Compra e Venda das Ações, no Termo de Fechamento e no Protocolo de Justificação da Incorporação, sendo suficientes para documentar a motivação negocial, inclusive para fins de eventual exigência como condição de oponibilidade da vantagem tributária obtida pela Recorrente com a amortização do ágio pago.

A incorporação, por sua vez, teve como justificativa propriamente dita, a expectativa de consideráveis **benefícios** às partes, de ordem administrativa, econômica e financeira.

As razões extratributárias repisadas acima, dentro do conjunto das circunstâncias do caso concreto e do histórico da atuação da Recorrente no Brasil, legitimam plenamente o aproveitamento da vantagem tributária obtida pela Recorrente e combatida pelas autoridades fiscais. **Inclusive, caso estivessemos discutindo o caso na Alemanha, seriam suficientes até mesmo para afastar eventual acusação de abuso de formas jurídicas.**

2.5.4. Da existência de confusão patrimonial

A autoridade fiscal e a DRJ insistem que deve haver a confusão de patrimônio entre investidora e investida, situação na qual o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. No caso, concluíram que a CTF não seria a investidora de fato e, conseqüentemente, que a amortização do ágio pela Recorrente não estaria amparada em lei, por não ter havido o encontro patrimonial entre investidora e investida.

Esse entendimento, alegam, decorre da leitura do caput do art. 7º da Lei nº 9.532/97, segundo o qual “a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio (...)”. Na sua interpretação, o direito à amortização somente ocorre quando a participação societária deixar de existir no patrimônio da investidora, em decorrência da incorporação, no caso dos autos.

No entanto, para que essa afirmação seja verdadeira, mister que a CTF fosse desconsiderada da operação, o que dependeria necessariamente da comprovação da existência de fraude ou simulação, o que não restou comprovado, a meu ver. Em outras palavras, não houve fraude ou simulação, muito menos abuso de direito, em que pese a autoridade fiscal tenha acusado a Recorrente de prática de planejamento tributário *abusivo*.

Com base no conjunto fático-probatório trazido aos autos e já apresentado acima, CTF efetivamente existiu, exerceu seu objeto social de participação em outras sociedades (como *holding*) e cumpriu com seus objetivos operacionais de concentração e isolamento do investimento do Grupo FleetCor nas operações comerciais da Recorrente. De fato e de direito, CTF adquiriu as ações da Recorrente, realizou o pagamento pelo investimento, nos termos do contrato, e registrou a aquisição em sua contabilidade.

Assim, deve ser afastada a pretensão fiscal de criação das figuras do *investidor de fato* e do *investidor de direito*. Primeiro, porque essa distinção não foi realizada pelo legislador. Segundo, porque a investidora no presente caso é a CTF, constituída regularmente mais de três anos antes da operação, que adquiriu as ações da Recorrente e pagou pelo investimento. Ela é a

titular dos direitos e deveres relacionados no contrato e sujeito legítimo para registrar a aquisição em sua contabilidade.

Uma vez afastada tal pretensão e, com base no acima exposto, resta confirmada a necessária confusão patrimonial compreendida a partir do art. 7º da Lei nº 9.532/97, que autoriza a amortização do valor do ágio pela investida e incorporadora, VB.

2.6. Das despesas com o pagamento de juros de empréstimos *intercompany*

A fiscalização glosou as despesas financeiras derivadas dos empréstimos tomados pela CTF da FleetCor-Lux2, que foram sucedidas pela Recorrente após a incorporação da CTF, alegando que i) não seriam usuais e necessárias e ii) não cumpriram com as regras de subcapitalização.

O art. 299 do RIR/99 dispõe:

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

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

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

O art. 24 da Lei 12.249/10 prevê:

Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os **juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil** à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **residente ou domiciliada no exterior**, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, **somente serão dedutíveis**, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, **quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade**, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, **atendendo aos seguintes requisitos**:

I - **no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil**;

II - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

III - em qualquer dos casos previstos nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total de endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa vinculada.

§ 3º Verificando-se excesso em relação aos limites fixados nos incisos I a III do caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (...)

Inicialmente, destaco que a CTF Pitstop também possuía em seu objeto social a participação em outras sociedades e tomou empréstimos da FleetCor-Lux2 como parte do financiamento para aquisição da totalidade das quotas da Recorrente.

No contexto da operação estruturada em comento, visando à aquisição da Recorrente, a obtenção de financiamento externo como uma das alternativas eleitas, dispara automaticamente a incidência contratual de juros. Estes passam a integrar o negócio, dentro de uma etapa absolutamente necessária da alavancagem do investimento, além de ser prática reiterada nesse tipo de operação. Consequentemente, os juros representam não só uma despesa necessária ao sucesso desse tipo de negócio, como também uma despesa usual nesse tipo de operação. Sem olvidar que essa despesa também é operacional, pois integra esse tipo de atividade econômica, a participação em outras sociedades, que, não raras vezes, se traduz em complexas operações de M&A.

Com a incorporação da CTF pela Recorrente, esta passa a ser a sucessora universal dos ativos e passivos daquela, o que inclui a responsabilidade pelo pagamento dos empréstimos e dos juros.

O CARF já decidiu favorável ao cancelamento de lançamentos em casos semelhantes:

EMPRÉSTIMO INTERNACIONAL ORIUNDO DE CONTROLADORA SITUADA NO EXTERIOR. CAPITALIZAÇÃO DE EMPRESAS CONTROLADAS NO BRASIL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. JUROS DEVIDOS. GLOSA INDEVIDA. RESTABELECIMENTO DA DEDUÇÃO.

Em decorrência do princípio da livre iniciativa as pessoas jurídicas podem escolher a forma mais adequada para organizar seus negócios e obter os recursos financeiros necessários para atingir seus objetivos institucionais, contanto que a forma escolhida não seja ilícita ou que não haja abuso de direito. Na ausência de evidências levantadas pela autoridade fiscal a caracterizar a ilicitude do contrato de mútuo ou do abuso de direito decorrente da forma escolhida para a injeção de recursos para aquisição de investimento no Brasil, deve ser restabelecida a dedutibilidade das despesas de juros decorrentes do contrato de mútuo celebrado com pessoa ligada sediada na Holanda, tanto na apuração do lucro real quanto na determinação da base de cálculo da CSLL.”

(Acórdão 1301-004.133 – 1ª Seção – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto – sessão de 15.10.2019 – destacamos).

Quanto à aplicação da Instrução CVM 319 ao caso, vale recordar que a CTF era uma sociedade limitada e, nessa condição, não estava sujeita às normas emitidas pela CVM.

No que diz respeito à necessidade de baixa do ágio com base no ICPC 09, novamente, a CTF era uma sociedade limitada, não enquadrada no conceito de sociedade de grande porte, trazido pelo Lei 11.638/07. Assim, não estava obrigada a seguir o ICPC 09.

Além disso, o item 44.a da Resolução CFC 1.262/09 dispõe que se o ágio foi decorrente de operações entre partes independentes e o preço foi pago, permanecem válidos os fundamentos econômicos que lhe deu origem, não havendo razão para que ele seja baixado contabilmente:

44. Em caso de reestruturações societárias que resultem em incorporações, devem ser observados os seguintes critérios:

(a) no caso de incorporação das entidades envolvidas (controladora e controladas ou controladas indiretas), em que não há a interposição de entidade “veículo”(2) para a aquisição, sendo incorporada a investida (entidade “B”) na investidora original (entidade “A”), e em que permaneçam válidos os fundamentos econômicos que deram origem ao ágio apurado decorrente de transação entre partes independentes, assim como nas situações de incorporações reversas (onde a controlada incorpora a controladora direta ou indireta) com essas mesmas características com relação ao ágio, este deve ser mantido no ativo da incorporadora (entidade “A”), a menos que haja fator indicativo de perda, caso em que deve ser aplicado a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Assim, não procedem as alegações da fiscalização, no sentido de justificar a indedutibilidade dos juros, com base nas regras de subcapitalização, a partir de uma interpretação inadequada das normas contábeis, no sentido de que a Recorrente deveria ter baixado

contabilmente o ágio pago em sua aquisição ou mesmo que teria praticado fraude contábil no caso. Aqui, não há o que se falar em baixa contábil do ágio, situação que geraria prejuízos à Recorrente, justificando, ato contínuo, o não enquadramento dos juros como dedutíveis a partir das regras de subcapitalização.

2.7. Descabimento da multa qualificada (150%)

Estou extinguindo todo o crédito tributário lançado a título de IRPJ e CSLL. Caso reste vencido no mérito, estou afastando a multa qualificada de 150%, em virtude das razões acima expostas, que fundamentam a inexistência de dolo, fraude ou simulação. Além disso, caso seja mantida a glosa sobre as despesas de ágio, afasto igualmente o enquadramento criminal de sonegação fiscal, uma vez que não há materialidade suficiente à imputação à autoria indicada pela fiscalização.

Para além dessas razões, reitero aquelas que expus acima, visando a legitimar a operação e a validar a amortização do ágio pela Recorrente.

2.7. Descabimento da multa isolada (50%)

Caso mantida a glosa das despesas de amortização de ágio na aquisição da participação na Recorrente pela CTF, entendo que deve ser cancelada a exigência de multa isolada de 50% do valor das estimativas mensais.

Sustento, na linha do que recomenda o Direito Penal e em concordância com o que já foi decidido pelo STJ (RESP nº 1.496.354-PR, de 17.03.2015), que, nesse caso, a multa isolada do inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é absorvida pela multa de ofício do inc. I do mesmo dispositivo. Em outras palavras, “a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade”, fazendo valer a norma jurídica veiculada no **princípio da consunção**.

Portanto, considerando que os autos de infração de IRPJ e CSLL já contemplam as exigências de multa de ofício de 150% sobre o valor do principal, voto por afastar a imposição da multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas.

2.8. Da aplicação dos juros sobre o valor da multa

Os juros com base na Taxa Selic incidem sobre a multa de ofício, conforme entendimento sumulado e vinculante (Súmula CARF nº 108, aprovada pelo Pleno em 03/09/2018: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício” - Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, caso reste vencido no mérito, voto por rejeitar o pedido de afastamento da aplicação dos juros sobre a multa, com respaldo na Súmula CARF nº 108.

3 DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, **voto por dar provimento ao Recurso Voluntário**, reformando o acórdão recorrido, anulando os autos de infração e cancelando os créditos tributários em cobrança.

Assinado Digitalmente

Gustavo Fossati

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, redator designado

Peço vênia para divergir do ilustre relator.

Entendo que a amortização de ágio e as deduções de juros de mútuo nos anos calendários 2018 a 2020 no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL são indevidas. Isto porque a VB não incorporou a empresa que, de fato, a adquiriu, a CTF PITSTOP Serviços Ltda. – CNPJ 12.137.348/0001-04 (PITSTOP). Concorde com a DRJ que a real adquirente não foi a PITSTOP. A adquirente foi, formalmente, outra empresa do grupo sediada em Luxemburgo, a FleetCor-Lux2 (a FleetCorUS, conforme TVF, além de parte interveniente constou como garantidora na aquisição da VB pela PITSTOP), não se contatando os fatos que permitiriam a dedução prevista no art. 22 da lei 12.973/2014. É imprescindível que haja confusão patrimonial entre a real investidora e investida para que a amortização do ágio pago na aquisição do investimento se torne possível por ocasião de incorporação, cisão ou fusão. Visto assim, nas situações em que a confusão patrimonial, decorrente de incorporação, cisão ou fusão, ocorra com pessoa jurídica diversa daquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a exclusão da amortização do ágio revela-se incabível. A PITSTOP não operava, não possuía funcionários, tendo sido utilizada como canal de passagem dos recursos que redundaram na aquisição da VB. Além disso, a despesa com juros dos mútuos não pode ser considerada necessária, normal ou usual, pois os recursos foram providos *intercompany*, pela FleetCor-Lux2 para arcar com aquisição da própria mutuária, o que não é normal, necessário ou usual, razão pela qual tal despesa é indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Ressalto que a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, que tem origem no lucro líquido apurado com base na lei societária. Desta forma, com base no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, são válidas as orientações contidas na IN SRF nº 390, de 2004, em especial aquelas destinadas ao tratamento do ágio e sua amortização, que são as mesmas aplicadas ao IRPJ (art. 384 e seguintes do então RIR/99).

Divirjo, ainda, do entendimento do relator que refuta a aplicação da multa isolada juntamente com a multa de ofício, mesmo após o fim do ano-calendário correspondente, aliando-me às razões da DRJ.

Por fim, concordo por afastar a qualificação da multa, posição defendida de forma subsidiária pelo relator. Considero a existência de jurisprudência administrativa (em parte) em defesa dessa espécie de arranjo que aqui repilo. Neste caso, embora divirja veementemente de práticas tais como as registradas nesse processo e da jurisprudência que lhes dá guarida, compreendo que a existência de entendimento divergente tende a afastar, dependendo do caso concreto, a exigibilidade de multa qualificada. A inexigibilidade da aplicação da multa qualificada não valida o comportamento adotado que, a meu ver, envolve, sim, simulação, nos exatos termos defendidos pela DRJ, tanto para a exclusão da amortização do ágio, quanto para a dedução das despesas financeiras instrumento do planejamento abusivo. Por isso, mais uma vez repito, embora pessoalmente entenda que a conduta adotada justificaria penalidade mais agravada, em respeito aos entendimentos divergentes julgo correto limitar a multa de ofício ao mínimo legal, ou seja, à multa em seu percentual de 75%.

Desta forma, concordo com os termos abaixo do Acórdão Recorrido, motivo pelos quais o reproduzo como razão de decidir:

(...)

ARGUMENTOS DE ORDEM ECONÔMICA.

As teses adotadas pela fiscalização que o interessado contesta são as seguintes:

- 1 - a PITSTOP seria empresa veículo;
- 2 - a PITSTOP não teria propósito negocial;
- 3 - o real adquirente da VB não teria sido a PITSTOP; e, portanto, 4 - não teria ocorrido a necessária confusão patrimonial entre o real investidor e a VB.

PITSTOP.

EMPRESA VEÍCULO.

O interessado alega em sua defesa que:

- 1 - não há definição legal para o que seja “empresa veículo”; além disso, a PITSTOP não reuniria as características usuais apontadas pela jurisprudência administrativa para identificar “empresa veículo”;
- 2 - há publicação jornalística sobre sua atividade, filmes de propaganda no “youtube”, contratos com terceiros, movimentação bancária e habilitação da ANTT para operar como administradora de meio de pagamento eletrônico de frete, elementos que provariam que a PITSTOP teria atividade operacional;
- 3 - a PITSTOP atuou também como holding, em 2013, recebendo recursos de outras empresas do Grupo FleetCor para adquirir a VB (em agosto) e a DB Trans (em outubro), sendo a participação no capital de outras sociedades um dos seus objetos sociais.

Embora, de fato, não exista definição legal para o que seja “empresa veículo”, tal conceito possui fonte em norma contábil, sendo certo que se originou nos planejamentos tributários, nos quais esse conceito designa a empresa que servirá de veículo para a transferência de ágio em operações societárias.

A Resolução CFC nº 1.262, de 2009, por sua vez, aprovou a “IT 09 - Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e

Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial”, que define o equivalente contábil de “empresa veículo”, qual seja, “entidade veículo”, como segue:

“ANEXO

ATA CFC Nº 932

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

IT 09 - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS, DEMONSTRAÇÕES SEPARADAS, DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E APLICAÇÃO DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

(...)

44. Em caso de **reestruturações societárias que resultem em incorporações, devem ser observados os seguintes critérios:**

(a) no caso de incorporação das entidades envolvidas (controladora e controladas ou controladas indiretas), em que **não há a interposição de entidade "veículo" (2)** para a aquisição ...;

(2) Entidade veículo é uma entidade cuja finalidade é servir de veículo para transferir da controladora original para uma controlada intermediária a participação que possui em outra entidade. Muitas vezes a controladora direta de determinada entidade é constituída somente com esse propósito, mas **todos os recursos e decisões necessários para viabilizar a aquisição são providos pela controladora original. Entidades veículo geralmente são temporárias, desprovidas de autonomia e planos de negócios, não mudam o negócio da empresa que a incorpora e não captam autonomamente recursos no mercado. Em lugar disso, os recursos são providos por um acionista controlador via caixa (aumento de capital) ou via garantias a instituições financeiras que fazem o empréstimo para a Entidade veículo**”.

(b) nos casos em que **a controlada (entidade "C") incorpora a controladora direta e que a controladora direta é somente uma entidade "veículo" sem operações (entidade "V") e, portanto, não considerada, na essência, como "a adquirente" (ver a NBC T 19.23 - Combinação de Negócios, especialmente seu Apêndice B, tópico Identificação do adquirente, a partir do item B13), o saldo do ágio deve ser integralmente baixado no momento da incorporação, por meio de provisão diretamente contra o patrimônio líquido, na entidade incorporada (entidade "V").** ...;

(...)” (negritei e grifei)

A simples leitura dessas alíneas mostra que a fiscalização ignorou a alínea “a” porque seu conteúdo é irrelevante para o caso em tela.

O adjetivo temporário – que consta na nota 2, da alínea “a”, do item 44, da “IT 09 (R1) -, significa provisório, transitório, passageiro, de forma que não há um limite de tempo pré-definido.

A PITSTOP teve duração formal total de cerca de 3 anos e meio, como diz o interessado. No entanto, na 3ª e penúltima alteração do seu contrato social, de **21/06/2013**, o prazo de duração ainda era **indeterminado**, mas cerca de **6 meses** depois, em **31/12/2013** (fls. 1004 a 1013), ela foi extinta por incorporação!

E mais: já havia previsão (**em agosto de 2013**) - na cláusula 14.6 do contrato de compra e venda de cotas -, para que a PITSTOP fosse incorporada pela VB, de modo que **o prazo indeterminado** do contrato social terminou por ser, na verdade, de **cerca de 2 meses!**

Assim, embora a PITSTOP não tenha sido criada para servir de empresa veículo na incorporação em tela, sem dúvida, ela serviu de veículo para transferir o ágio para a empresa que havia adquirido, a VB.

Destaque-se, ainda, que a alínea “b”, item 44, da “IT 09 (R1) do CPC”, deixa claro que “o saldo do ágio deve ser integralmente baixado no momento da incorporação, por meio de provisão diretamente contra o patrimônio líquido, na entidade incorporada (entidade “V”); conforme sustentou a fiscalização ao contestar o laudo de avaliação da VB.

A caracterização da PITSTOP como empresa veículo decorre dos seguintes fatos:

- 1 - nunca registrou qualquer receita;
- 2 - nunca teve qualquer empregado;
- 3 - todos os recursos necessários para viabilizar a aquisição da VB foram providos pela FleetCor-Lux2 e pela própria VB;
- 4 - as decisões necessárias para viabilizar a aquisição da VB foram tomadas pela FleetCorUS;
- 5 - foi indispensável a participação da FleetCorUS para viabilizar a aquisição da VB pela PITSTOP, pois como o preço não foi pago à vista, a FleetCorUS teve que assumir total responsabilidade solidária pela parte parcelada do pagamento, renunciando expressamente a todos os benefícios de ordem previstos na lei civil para os meros fiadores ou garantidores.

Cotejando as características da “entidade veículo” que constam na “IT 09 (R1) do CPC”, com as características da PITSTOP, verifica-se que esta:

- 1 - não tinha planos de negócios;
- 2 - não tinha autonomia operacional;
- 3 - não tinha autonomia financeira;
- 4 - não captava recursos no mercado, de forma autônoma;
- 5 - não mudou o negócio da VB, após a incorporação.

Portanto, o conceito de “entidade veículo” se encaixa à perfeição na PITSTOP.

Quanto às alegações a respeito de que publicações jornalísticas sobre sua atividade, filmes de propaganda no “youtube”, contratos com terceiros e habilitação na “ANTT” como administradora de meio de pagamento eletrônico de frete, fariam prova da sua atividade, há que se dizer que, na melhor das hipóteses, provam tentativas de fazer seu projeto de negócio “decolar”, entrar em atividade, mas não prova o exercício da atividade.

No tocante à movimentação bancária da PITSTOP antes da compra da CTF Canadá pela FleetCorUS, o TVF mostra que se trata apenas de “entra-e-sai” de dinheiro, recebimento e remessas de valores entre a PITSTOP e a sua então controladora, a CTF Brasil.

O argumento de que a PITSTOP teria exercido o papel de holding, no 2º semestre de 2013, não condiz com a realidade, pois holding não é a controladora formal, mas, especialmente, a empresa que, além do controle, dita os rumos para as suas controladas, sendo óbvio que um grupo econômico só pode ter uma holding, que no caso do grupo FleetCor é, sem dúvida, a FleetCorUS.

Por outro lado, não está em discussão a legitimidade da utilização de uma sociedade intermediária para adquirir participação no capital de outra.

O que se discute é a validade da VB reduzir sua carga fiscal, por meio da amortização do ágio pago aos seus antigos sócios (I) pela sua ex-controladora (PITSTOP) com recursos a esta fornecidos pela FleetCor-Lux2, controladora formal da PITSTOP, e (II) pela própria VB.

Há um flagrante lapso na data da incorporação apontado no item “59.”, subitem (xiii), da impugnação, referindo-se à PITSTOP, como segue:

“(xiii) Foi incorporada pela Impugnante em 31/12/2020”

Na verdade, a data da incorporação foi 7 anos antes, em 31/12/2013.

Por fim, mesmo que a duração da PITSTOP não fosse considerada temporária, os fatos elencados evidenciam que a PITSTOP não tinha operações e não era holding, tendo sido utilizada como empresa veículo.

Encontra-se no domínio "gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/combate-a-ilicitos/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/arquivos-e-imagens/nota-planejamento-tributario-agio-com-utilizacao-de-empresa-veiculo.pdf", a seguinte nota, que cabe à perfeição ao caso sob exame:

“Receita incrementa atuação no combate aos Planejamentos Tributários Abusivos

Casos de ágio com utilização de empresa veículo

A utilização de empresa veículo, efêmera ou não, muitas vezes com o real investidor no exterior, e em alguns casos os recursos chegam à empresa veículo através de empréstimos feitos diretamente do investidor estrangeiro, com isso, há uma tentativa de além da amortização indevida do ágio, após a incorporação da empresa veículo, pela empresa operacional, esta fica responsável pela dívida da sua própria compra.

(...)”

Eis ementas do CARF que ilustram o seu entendimento mais atual sobre o tema:

“INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora”. (Acórdão nº 103-23.290) (grifei)

“INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade negocial ou societária”. (Acórdão nº 9101-004.819) (grifei)

PROPÓSITO NEGOCIAL.

O interessado sustenta que não há definição legal para o que seja “propósito negocial” e que é descabida a pretensão de desconsiderar a personalidade jurídica da PITSTOP, sem comprovar a ocorrência de simulação (parágrafo único do artigo 116 do CTN).

As questões da desconsideração da personalidade jurídica e/ou de atos e negócios jurídicos, assim como a da simulação serão examinadas em tópicos específicos, mais adiante.

Já quanto à definição de “propósito negocial”, a revista “ESTUDOS TRIBUTÁRIOS DO II SEMINÁRIO CARF”, que pode ser localizada em “idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/book-estudos-tributarios-do-ii-seminario-carf.pdf”, traz um artigo denominado “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO REVISITADO”, de autoria de Marco Aurélio Greco, que aponta que o “propósito negocial” depende do motivo e da finalidade da **operação** bem como da sua convergência com o negócio celebrado e respectiva causa jurídica, como segue:

(...)”

14. SUGESTÃO DE CRITÉRIOS DA ANÁLISE DAS OPERAÇÕES

(...)

*Os dois critérios subsequentes têm natureza “positiva”, pois buscam identificar na conduta do contribuinte qualidades cuja existência é essencial para assegurar os efeitos tributários pretendidos. São eles: c) um critério focado no plano interno do negócio jurídico que dá relevo a **motivo e finalidade ligados à operação bem como à congruência destes com o negócio celebrado e à respectiva causa jurídica (ou propósito negocial na terminologia adotada por Orlando Gomes, termo que é com este sentido por mim utilizado)**; d) um critério focado na dimensão externa ao negócio jurídico em que se perquire sua inserção no âmbito do empreendimento desenvolvido pelo contribuinte e no seu planejamento estratégico.*

(...)” (negritei)

No link “migalhas.com.br/coluna/observatorio-do-carf/256177/aplicacao-da-teoria-do-proposito-negocial-no-planejamento-tributario--entendimento-do-carf-e-necessidade-da-mudanca-do-paradigma-atual” há, em anexo, um “paper” de autoria de Denise Evangelista e Cláudio Aredes da Cunha que dá uma boa retrospectiva da origem da “teoria do propósito negocial”:

“Aplicação da teoria do propósito negocial no planejamento tributário: entendimento do CARF e necessidade da mudança do paradigma atual

1. REFLEXÕES SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

(...)

2. NATUREZA JURÍDICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

O termo “propósito negocial” surgiu no julgamento do famoso caso Gregory vs Helvering, no ano de 1934, pela Suprema Corte dos Estados Unidos. A discussão travada no processo, que é público, portanto, aberto para a consulta, evidencia que a Sra. Evelyn Gregory era detentora do capital social da empresa United Mortgage Corporation (UMC) que, por sua vez, mantinha em seu patrimônio 1.000 (mil) ações da empresa Monitor Securities Corporation (MSC).

Assim, objetivando vender as ações da MSC com custo tributário mais atraente, a Senhora Gregory optou por realizar uma reorganização societária para transferir as ações da referida empresa do capital social da UMC para seu patrimônio pessoal, antes de oferecê-las ao mercado.

Em artigo publicado na revista dialética de direito tributário (3), Ramon Tomazela Santos, relata com riqueza de detalhes a dinâmica da reorganização empresarial adotada pela Sra. Gregory, a fim de obter o resultado desejado, bem como a interpretação do judiciário após autuação fiscal, originando, a teoria do propósito negocial, vejamos:

(...)

Ao examinar a operação, o agente fiscal da Receita Federal dos Estados Unidos, Sr. Guy Helvering, considerou que a reorganização societária realizada pela Sra. Gregory deveria ser desconsiderada, pois seu único objetivo seria evitar o imposto de renda incidente sobre os dividendos que seriam distribuídos pela UMC, em caso de alienação direta das ações da MSC. Assim, na visão da autoridade fiscal, caso a UMC tivesse realizado diretamente a venda das ações da MSC e, em seguida, distribuído o resultado obtido com essa alienação como dividendos, a Sra. Gregory teria suportado uma carga tributária muito superior ao valor de US\$ 76.007,88 efetivamente recolhido ao Fisco.

3 SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT. São Paulo: Editora Dialética, n. 243, p. 126-145, Dezembro/2015.

_____ (...)” (negritei)

Em anos recentes, essa quase centenária teoria passou a ser utilizada no Brasil, para fazer frente a planejamentos tributários abusivos, de forma que nada há de errado em adotá-la, como mostra a ementa do Acórdão CSRF nº 9101-002.429:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2008 OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial”.

Eis parte relevante do voto do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, relator desse Acórdão, que explica os motivos jurídicos da adoção, no Brasil, da teoria do propósito negocial:

“(…)A questão objeto de exame nesta instância limita-se ao cabimento, ou não, para fins tributários, de operações de reorganização societária que visem, exclusivamente, reduzir a carga tributária (falta de propósito negocial)

(...)Ora, é justamente o interesse coletivo que deve delimitar aquela autonomia privada.

Explica-se.

Até poucas décadas atrás, assim no Brasil, como no mundo, prevalecia o pensamento liberal, que privilegiava a liberdade econômica e a propriedade privada, em detrimento de quaisquer outros interesses sociais.

Tal pensamento, com o correr dos anos, quedou-se superado por aquele que passou a priorizar o bem-estar social.

A Constituição Federal de 1988, em vários de seus dispositivos, deixa claro esse novo posicionamento:

a) ao dispor, em seu preâmbulo, sobre “direitos sociais e individuais”, “sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos” e “harmonia social”; b) ao estabelecer, em seu art. 1º, inciso IV, como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”; c) ao definir, em seu art. 3º, incisos I e III, que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, entre outros, “construir uma sociedade livre, justa e solidária” e “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”; d) ao estatuir, em seu art. 5º, incisos XXIII e XXIV, que “a propriedade atenderá a sua função social” e que “a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por interesse social”; e) ao reconhecer, em seu art. 170, caput, que a ordem econômica deve se conformar aos ditames da justiça social; f) ao prever, em seu art. 170, incisos III e VII, como princípios gerais da atividade econômica, entre outros, a “função social da propriedade” e a “redução das desigualdades regionais e sociais”; g) ao estipular que “compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social”; h) ao afirmar, em seu art. 193, caput, que “a ordem social tem como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”; e i) ao fixar, em seu art. 195, caput, que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”.

... o Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) encontra-se impregnado da mesma concepção:

a) ao consignar, em seu art. 187, caput, que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu

fim econômico ou social”; b) ao prescrever, em seu art. 421, caput, que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”; c) ao ordenar, em seu art. 1.228, §§ 1º e 3º, que “o direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais” e que “o proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação por interesse social”; e d) ao concluir, em seu art. 2.035, parágrafo único, que “nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos”.

É, pois, o interesse coletivo que impede que as empresas ajam, em seus negócios particulares, como se não pertencessem a uma coletividade, a uma comunidade, a um grupo social.

É bem verdade que, a se entender que eventual vantagem fiscal que se possa ter em razão de determinada estrutura de negócios seja impeditiva à realização do próprio negócio em si, ter-se-ia a invalidade, para fins tributários, de boa parte das incorporações, fusões e cisões que comumente ocorrem nas atividades empresariais (mas não é este o caso presente).

Isso porque é evidente que, para o emprego dessas operações de rearranjo societário, pelas empresas, são analisados, dentre outros aspectos, também o aspecto tributário.

Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social —, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial)”. (negritos no original)

A falta de propósito negocial da PITSTOP resta evidente quando se constata que não exerceu quaisquer atividades antes e após a aquisição da VB, como mostrou a fiscalização ao apontar que:

1 - a PITSTOP foi criada em 09/06/2010, com capital social de R\$100.000,00, integralizados em moeda corrente;

2 - suas DIPJ dos anos-calendário de 2011 e 2012 mostravam:

a) seus balanços com passivo a descoberto, em razão de só registrar gastos como despesas, tendo sido retirado da empresa quase todo seu capital, ou seja, quase R\$ 85 mil:

Balanço Patrimonial - PITSTOP					
ATIVO	2011	2012	PASSIVO	2011	2012
Ativo Circulante	15.245,60	875.477,64	Passivo Circulante	399.303,74	1.394.836,58
Bancos	15.245,60	988,72	Fornecedores	286.438,84	1.303.761,93
Adiantamentos a Fornecedores	-	874.488,92	Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher	1.416,50	-
			Outras Contas	111.448,40	91.074,65
Ativo não Circulante	-	-	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(384.058,14)	(519.358,94)
			CAPITAL SOCIAL	100.000,00	100.000,00
			Prejuízos Acumulados	(484.058,14)	(619.358,94)
TOTAL ATIVO	15.245,60	875.477,64	TOTAL PASSIVO + PATR. LÍQUIDO	15.245,60	875.477,64

Fonte: Fichas 36A e 37A das DIPJ 2012 e 2013

b) suas demonstrações de resultados evidenciam falta de receita, mas não de “despesas”:

Demonstração do Resultado do Exercício - PITSTOP

Discriminação	2011	2012
Receitas	-	-
Custos	-	-
Lucro Bruto	-	-
Outras Receitas Financeiras		48,80
Despesas Operacionais - Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	(462.992,34)	-
Despesas Operacionais - Royalties e Assistência Técnica - PAJS	-	(133.564,32)
Outras Despesas Financeiras	(409,80)	(1.785,28)
Outras Despesas	(20.656,00)	-
Resultado do Período de Apuração	(484.058,14)	(135.300,80)

Fonte: Fichas 05A e 06A das DIPJ 2012 e 2013

c) despesas devem estar, necessariamente, relacionadas às receitas auferidas, obedecendo ao “regime contábil da competência dos exercícios”, de modo que as rubricas de despesas não podem ser consideradas verdadeiramente como tais, mas, apenas como gastos, que, no caso, são referentes a “serviços de locação de mão de obra”, como mostra o TVF (fl. 5407):

e) Em termos de relevância, após aquelas mencionadas no item anterior, também merecem destaque os pagamentos efetuados às empresas EJ Prestação de Serviços Recursos Humanos Soc. Ltda. e Arbeit Administração de Recursos Humanos Ltda, que teriam sido relativos a “serviços de locação de mão de obra” cujos valores puderam ser identificados nos extratos conforme abaixo:

Pagamentos a empresas prestadoras de serviço		Pagamentos a empresas prestadoras de serviço	
Arbeit Adm RH	EJ Prest Serv Recursos	Arbeit Adm RH	EJ Prest Serv Recursos
19/09/2011 14.239,20	12/09/2011 9.512,51	20/04/2012 7.012,50	12/01/2012 41.199,10
25/10/2011 12.262,84	14/10/2011 33.301,07	25/05/2012 1.247,92	16/04/2012 16.009,01
21/11/2011 17.630,25	10/11/2011 42.551,69	21/06/2012 1.578,98	14/05/2012 12.591,70
20/12/2011 7.792,54	12/12/2011 37.175,12	20/07/2012 104,26	11/06/2012 9.001,94
Total 2011 51.924,83	Total 2011 122.540,39		15/02/2012 23.528,20
			16/03/2012 28.490,40
			12/07/2012 9.994,33
			13/08/2012 196,97
			16/10/2012 40,00
		Total 2012 9.943,66	Total 2012 141.051,65

4 - suas “operações” de 2011 e 2012 se resumiram a transferências bancárias entre PITSTOP e sua controladora, a CTF Technologies do Brasil Ltda.;

5 - a PITSTOP fez todas as GFIP em 01/02/2012 e nunca teve trabalhador empregado ou contribuinte individual enquanto existiu, como mostra o sistema GFIPWEB; e não há GFIP de processos trabalhistas.

A impugnação assim se refere a este tema:

“50. A própria Fiscalização reconhece que a CTF Pitstop se tornou uma empresa operacional a partir do ano de 2011, conforme os balanços patrimoniais da empresa dos anos 2011 e 2012 (reproduzido no item D.2 do TVF – fl. 5405)”.

Essa assertiva falseia tudo o que a fiscalização sustenta no seu TVF, inclusive no trecho citado, que é o seguinte (fls. 5404/5):

Nas DIPJ referentes aos anos calendário 2011 e 2012 (doc017), os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultados dos exercícios eram:

(...)

Esses balanços e demonstrações de resultados - já reproduzidos neste voto -, mostram a absoluta falta de receitas, o que é incompatível com “estar em atividade operacional”.

Os argumentos do interessado não enfrentam as acusações, de modo que é forçoso concluir que se a PITSTOP teve, no seu início, algum projeto, ela não exerceu a atividade necessária para concretizá-lo.

Ou seja: a PITSTOP não tinha “propósito negocial”.

REAL ADQUIRENTE.

Quanto à utilização, pela fiscalização, da tese de que a PITSTOP não seria a “real adquirente”, o interessado alega que sequer existe definição legal para essa expressão e que se trata de indevida desconsideração da personalidade jurídica e/ou de ato ou negócio jurídico.

Além disso, invoca a aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 129/2019.

Essa Solução de Consulta não se aplica ao caso, pois trata de tema muito diferente, qual seja, importação por encomenda, como mostra o título da sua ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Importação - II IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. CONCESSÃO. EMPRÉSTIMOS OU FINANCIAMENTOS. CONTROLADORA DE ENCOMENDANTE. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO.

(...)"

De fato, não há definição legal para a expressão "real adquirente", mas este é conceito que também possui fonte em norma contábil, conforme a Resolução CFC nº 1350, de 2011, que aprovou a "NBC TG 15 - Combinação de Negócios", como segue:

"Ata CFC nº 951

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC TG 15 - Combinação de Negócios

(...)

Identificação de combinação de negócios 3. A entidade deve determinar se uma operação ou outro evento é uma combinação de negócios pela aplicação da definição utilizada nesta Norma, a qual exige que os ativos adquiridos e os passivos assumidos constituam um negócio. Se os ativos adquiridos não constituem um negócio, a entidade deve contabilizar a operação ou o evento como aquisição de ativos. Os itens B5 a B12 fornecem orientações sobre a identificação de uma combinação de negócios e a definição de negócio.

Método de aquisição 4. A entidade deve contabilizar cada combinação de negócios pela aplicação do método de aquisição.

5. A aplicação do método de aquisição exige:

(a) identificação do adquirente;

(b) determinação da data de aquisição;

(c) reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e das participações societárias de não controladores na adquirida; e(d) reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.

Identificação do adquirente 6. Para cada combinação de negócios, uma das entidades envolvidas na combinação deve ser identificada como o adquirente.

7. As orientações da NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas devem ser utilizadas para identificar o adquirente, que é a entidade que obtém o controle da adquirida. Quando ocorrer uma combinação de negócios e essas orientações da NBC TG 36 não indicarem claramente qual das entidades da combinação é o adquirente, os fatores indicados nos itens B14 a B18 devem ser considerados nessa determinação. (negritei)

Esses itens constam do Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1), como segue:

"(...)

Identificação do adquirente 6. Para cada combinação de negócios, uma das entidades envolvidas na combinação deve ser identificada como o adquirente.

7. As orientações do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas devem ser utilizadas para identificar o adquirente, que é a entidade que obtém o controle da adquirida. Quando ocorrer uma combinação de negócios e essas orientações do Pronunciamento Técnico CPC 36 não indicarem claramente qual das entidades da combinação é o adquirente, os fatores indicados nos itens B14 a B18 devem ser considerados nessa determinação.

(...)

Identificação do adquirente – aplicação dos itens 6 e 7 B13. As orientações do Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas devem ser utilizadas para identificar o adquirente – a entidade que obtém o controle da adquirida. Quando ocorrer uma combinação de negócios e essas orientações não indicarem claramente qual das entidades da combinação é o adquirente, devem ser considerados os fatores indicados nos itens B14 a B18 para essa determinação.

(...)

B16. O adquirente é, normalmente, a entidade da combinação cujo tamanho relativo (mensurado, por exemplo, em ativos, receitas ou lucros) é significativamente maior em relação às demais entidades da combinação.

B17. Em combinação de negócios envolvendo mais do que duas entidades, na determinação do adquirente, deve-se considerar, entre outras coisas, qual das entidades da combinação iniciou a combinação e o tamanho relativo das entidades da combinação.

(...)” (negritei)

Portanto, há certeza de que o “real adquirente” da VB foi uma empresa do grupo FleetCor, sendo que uma controlada sua, a FleetCor-Lux2, surge como detentora de 99,99% das cotas da PITSTOP na 1ª operação societária subsequente à aquisição da CTF Canadá pela FleetCorUS, ou seja, a FleetCor-Lux2 é a controladora formal da PITSTOP, mas o centro decisório é, sem sombra de dúvida, a FleetCorUS.

O TVF deixa claro que diversos elementos do contrato de aquisição de cotas da VB indicam que a FleetCorUS é a real adquirente, em razão do poder que possui no seu grupo econômico, conforme o TVF.

Esses elementos estão bem descritos e avaliados no item D.5, às fls. 5426 a 5433, no qual a fiscalização analisa diversas cláusulas do contrato de aquisição de cotas da VB pela PITSTOP, para concluir que a real adquirente é a FleetCorUS, embora o controle formal seja da FleetCor-Lux2.

O resumo dessas cláusulas mostra que a FleetCorUS, além de parte interveniente e garantidora na aquisição da VB pela PITSTOP, consta, de forma totalmente atípica, como sendo responsável solidária pelo cumprimento das obrigações da PITSTOP perante os antigos sócios da VB, tendo renunciado expressamente aos direitos de proteção do devedor solidário que constam em diversos artigos do Código Civil e do Código de Processo Civil.

Note-se que a FleetCorUS consta em várias cláusulas logo após o substantivo “Compradora” (PITSTOP), da seguinte forma: “A Compradora e a Fleetcor US ...” assumindo obrigações.

No entanto, para os fins deste voto, não é necessário identificar quem foi o “real adquirente”, sendo suficiente saber que, conforme as normas contábeis transcritas, a real adquirente não foi a PITSTOP, mas, sim, outra empresa do grupo econômico da FleetCorUS, como consta no TVF.

FRAUDE CONTÁBIL.

Quanto à alegação de que teria havido indevida desconconsideração de personalidade jurídica, por meio da indevida aplicação implícita do parágrafo único do artigo 116, do CTN, há que se dizer que esse argumento é totalmente descabido, pois - enquanto a lei ordinária a que se refere esse parágrafo único não for criada -, essa desconconsideração só pode decorrer de decisão judicial.

A par disso, não houve, por parte da fiscalização, qualquer desconconsideração de atos e/ou negócios jurídicos, cuja legitimidade formal é reconhecida, exceto no que tange à escrituração contábil da VB e ao seu laudo de avaliação (feito pela APSIS), como está detalhadamente explicado no item “E.3 - ... Essência dos eventos econômicos e adequação dos tratamentos contábeis na VB” (fls. 5443 a 5459), no qual há:

“... uma análise minuciosa dos eventos econômicos, modificando os registros contábeis efetuados, com o ... propósito de demonstrar contabilmente o efetivo patrimônio da VB e evidenciar ... as fraudes contábeis promovidas pelos ... diversos profissionais da contabilidade”. (negritei)

Essa análise minuciosa evidenciou uma:

“... enorme distorção nos registros contábeis praticados pela VB e pela APSIS pois não caracterizam a essência dos fatos econômicos. Essa sequência de atos formais

que buscam iludir o intérprete comprova a prática de simulação, com o único objetivo de obter vantagem tributária relativa à amortização fiscal do ágio e a dedutibilidade das despesas de juros ... que não foram pagas durante os anos de 2015 a 2020”.

A fraude contábil foi contestada pela defesa apenas na parte da defesa que se refere a despesas de juros, ao contestar as reclassificações contábeis realizadas pela fiscalização.

Assim, o exame da contestação da fraude contábil será feito mais adiante.

CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A existência de confusão patrimonial entre a investidora e a investida é pré-requisito para a amortização do ágio.

Isso não ocorreu no caso em tela, pois a PITSTOP era apenas uma empresa veículo, sendo que as normas contábeis aplicáveis ao caso mostram que ela não foi a real adquirente, visto que não possuía os recursos para a aquisição e tampouco o crédito para obtê-los, como já visto.

Eis ementas de Acórdãos do CSRF a respeito desse tema:

“AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial”. (Acórdão CSRF nº 9101-004.816) (negritei)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida”. (Acórdão CSRF nº 9101-004.559) (negritei)

SIMULAÇÃO RELATIVA.

A impugnação, nesse ponto, se limita a afirmar a plena validade dos atos formais, como se eles reproduzissem a "vontade real", sem enfrentar o cerne da acusação fiscal, que é a constatação de que a "vontade real" divergiu da "vontade declarada”.

A "vontade declarada" é representada pela sequência de operações societárias tal como foram realizadas, todas corretas. Já a "vontade real" é a aquisição da VB pela FleetCorUS.

Neste caso, o que se discute é o efeito tributário que tal combinação de negócios pode produzir, visto que o CTN aponta:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” (negritei) O TVF do PAF nº 16561-720064/2020-67, que trata do mesmo tema referente aos anos-calendário de 2015 a 2017, traz às fls. 1486 e 1487, texto extraído do site <https://www.vb.com.br/sobre.html>, acessado em 09/09/2020, às 16h50min, do qual reproduzo suas partes mais relevantes para o caso:

“(…)

A VB nasceu em meados da década de 1990 ...

(…)

Em 2013, a empresa foi incorporada pela FLEETCOR, líder global em meios de pagamentos e gestão de despesas, com sede em Atlanta, nos EUA. ...

GRUPO FLEETCOR® NO MUNDO

FLEETCOR® Technologies (registrada na Bolsa de Nova York com o código FLT) é uma empresa global, líder em métodos de pagamentos corporativos que simplificam a gestão das despesas. O Grupo FLEETCOR® está presente na América do Norte, América Latina, Europa e Ásia Pacífica. Para mais informações acesse FLEETCOR NO BRASIL A FLEETCOR® atua no Brasil desde 2012, quando adquiriu a CTF Technologies. No ano seguinte reforçou a sua presença com a aquisição da VB e da DBTRANS que oferecem ao mercado soluções completas para a gestão de abastecimento e produtos de benefícios para empresas de todos os portes e segmentos. ” (grifei)

Ou seja: a própria VB nos conta a verdade dos fatos: o “real adquirente” não foi a PITSTOP, mas, sim, a FleetCorUS.

Essa é mais uma confirmação de que - apesar das partes serem partes independentes antes da aquisição (FleetCorUS e VB) -, a formalização da aquisição da VB pela PITSTOP revelou uma grande divergência entre a “vontade real” (aquisição pela FleetCorUS) e a “vontade declarada” (aquisição pela PITSTOP), visando obter vantagens tributárias.

Eis parte relevante do voto do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, relator do Acórdão nº 9101-002.429, como segue:

“(…)... a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como simuladas, com a consequente qualificação da multa de ofício aplicada.

Isso porque, não possuindo essas operações qualquer propósito negocial, configuram-se, antes, meros artifícios jurídicos, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas (“empresas veículo”, “interpostas pessoas”, “testas de ferro”, “laranjas”, etc.) daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, na precisa dicção do § 1º do art. 167 do Novo Código Civil, e dessa forma, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964).

No presente caso, o que se verifica é que a reorganização societária procedida consubstanciou-se em operação simulada que visou, exclusivamente, uma indevida redução tributária

(...)” (negritei)

E, também, parte relevante do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, relatora do Acórdão CSRF nº 9101-004.559, aprovado por unanimidade:

“Assim, tem razão a PGFN quando afirma que a contribuinte, juntamente com as outras empresas que fazem/faziam parte do seu grupo empresarial, tentou aproveitar de forma fiscal um ágio de forma indevida, transferindo-o de quem o efetivamente pagou para outra empresa. Para tanto, foram praticadas ... operações simuladas, ou seja, que existiram somente no papel, não na realidade. Evidenciada está a simulação, por divergência entre a vontade declarada e a vontade real aferida, pois não se buscou a aquisição de um investimento com ágio pela D ... traduzido no valor de mercado da participação societária da B ... calculado na previsão de rentabilidade futura dessa última empresa, seguida da incorporação de uma empresa pela outra, mas sim a criação de um investimento artificial na D ... a fim de aproveitar de forma fiscal um ágio que não foi suportado por nenhuma das duas empresas que participou da incorporação final”. (negritei)

Eis ementa recente do CARF:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

(...)

SIMULAÇÃO. PROVA.

Difícilmente os simuladores produzem prova documental relacionada à ilicitude praticada. Assim, em geral, a prova da simulação é uma prova indireta, por presunção, a partir de indícios convergentes. Não existe vedação na legislação processual tributária ou civil em sentido inverso.

(...)

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CRIAÇÃO DE ÁGIO AMORTIZÁVEL. SIMULAÇÃO. GLOSA DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

As operações de reorganização societária, para serem legítimas, devem possuir causa negocial real, inalterável ao arbítrio de quem o pratica, e decorrer de atos efetivamente existentes, e não serem artificiais e apenas formalmente registrados nos contratos sociais e na escrituração contábil. Desse modo, há simulação quando os atos negociais são realizados com finalidade não correspondente à sua causa legítima. Confirmada a simulação dos atos negociais que possibilitaram o aparecimento do ágio amortizável, é cabível a glosa das exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrentes de sua amortização.

(...)

(...)

Por outro lado, é descabida a tese de que a fiscalização teria usado indevidamente o parágrafo único do artigo 116, do CTN (que data de 2001), pois a simulação é figura jurídica muito anterior, tanto no âmbito do Direito Civil (Lei nº 3.071, de 1916) quanto no âmbito do Direito Tributário, pois consta no CTN, de 1966, nos arts. 149, VII, 150, § 4º, 155, I, e 180, I.

Eis parte do voto da relatora, Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, no Acórdão nº 2202-00.346, de 02/12/2009, que trata de fato gerador ocorrido em 2000, antes, portanto da publicação da Lei Complementar nº 104, de 2001, e do Novo Código Civil, de 2002, que bem ilustra que as acusações de simulação são bem mais antigas do que alegado:

“(…)

3 Negócios simulados e seus efeitos tributários No caso de negócios simulados, o lançamento tem seu fundamento no inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)Por sua vez, o conceito de simulação encontra-se esculpido no art. 102 do Código Civil vigente à época do presente lançamento:

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

I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas a quem realmente se conferem ou transmitem;

II - quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós datados.

Além do texto legal acima, é importante ter em vista posições doutrinárias a respeito do alcance e do significado do que nele está contido. Washington de Barros Monteiro esclarece em sua obra Curso de Direito Civil, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 1985, vol I, p. 207:

Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

A seguir, p. 208:

A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.

Hermes Marcelo Huck, em Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 117 e 118, assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

(...)Prossegue o referido autor, pp. 119 e 120, fazendo a distinção entre simulação absoluta e relativa:

É absoluta a simulação quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio.

A simulação relativa ocorre quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Exemplo típico, sempre lembrado pelos doutrinadores, é o da venda de bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, o que se tem é um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se caracteriza de ordinário numa contradecaração a ele sobreposta, ocultando-o, o negócio aparente, dito simulado. Na simulação relativa, mascara-se com um determinado tipo de negócio um outro negócio, este efetivamente querido pelas partes, e distinto do primeiro.

Inferre-se, assim, que os atos simulados, embora possuam uma aparência normal (sustentada em ato formal e regulamente constituído), não traduzem a verdadeira

vontade das partes, ocultando o negócio efetivamente pretendido (simulação relativa) ou encerrando uma declaração totalmente falsa que não visa ao efeito que deveria produzir juridicamente (simulação absoluta).

Não se discute aqui o direito do contribuinte eleger dentre as diversas possibilidades de realizar um negócio a que melhor lhe convém. Contudo, entendo que não pode ele utilizar formas jurídicas flagrantemente inadequadas para realização de um negócio, evidenciadas pela total discrepância entre a vontade real das partes e a declaração contida nos documentos formalizados, para ocultar o verdadeiro negócio pretendido e, assim, obter uma tributação mais favorável. Deve existir sempre uma motivação extra tributária, como ensina Marco Aurélio Greco, em *Planejamento Tributário*, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 188 e 189:

(...) sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.

... o Fisco não pode interpretar os negócios privados como bem entender, apenas com o intuito de enquadrá-los na hipótese tributariamente mais onerosa. Não é isto que estou sustentando.

No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem ... causa real ..., a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnudamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

(...)Com a tese do abuso de direito aplicado no planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar do pagamento de maior imposto, mas sim a inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação. Comumente utiliza-se um conjunto de operações sucessivas, todas legalmente previstas, para buscar uma situação tributária mais favorável. Sobre o assunto, cabe transcrever trechos da obra retro mencionada de Marco Aurélio Greco (pp. 179 e 180):

Esta digressão é particularmente importante em se tratando do planejamento tributário, pois na medida em que o perfil da figura da elisão fiscal encontra apoio constitucional e tem sido formulado a partir de uma determinada concepção de Estado, tendo havido, pela CF/88, uma transformação em tal concepção, cumpre identificar os reflexos trazidos ao tema.

(...)Mais adiante, discorre o autor sobre as operações estruturadas e os critérios a serem analisados para fins de caracterização da simulação (pp. 345 e 346):

XVI.2. Operações Estruturadas em Sequência(...)

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto. Assim, a postura metodológica mais adequada é aquela que - sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa ou dos segmentos de que a operação se compõe - visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento tributário brasileiro. Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que o evento (etapa) é importante interpretar a história (conjunto).

XVI.2.1 O antes e o depois Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e

posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas. Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da sequência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinados empreendimentos etc., e qual a situação final resultante da última das etapas. Só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação complexa subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar qual, na realidade, a operação que se está pretendendo opor ao Fisco (o complexo ou cada parte).

XVI.2.2. O elemento tempo Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo que medeia entre cada uma delas. Vale dizer, quanto tempo deve transcorrer entre as etapas para que seja possível considerar cada uma delas separadamente - como operações autônomas e, portanto, com efeitos próprios em relação ao Fisco?

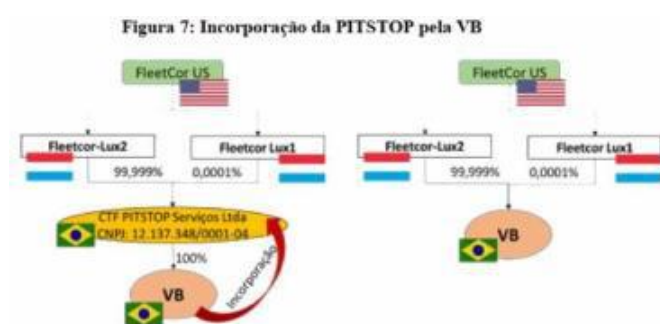
Não há uma resposta objetiva predeterminada. Serão as circunstâncias fáticas, de cada caso concreto, a indicar se um negócio jurídico celebrado ou uma alteração societária implementada dois, cinco ou seis meses depois serão ou não considerados etapa de operação mais ampla ou se terão afeição de operação isolada.

Depreende-se do texto acima que, nos casos de alegada "reorganização empresarial", na qual se verifica a existência de um conjunto de atos é importante analisar o todo e não apenas cada ato isoladamente. O exame abrangente da situação permitirá identificar se cada operação é autônoma ou se faz parte de uma operação maior e que se esteja pretendendo ocultar do fisco. Nesta análise, para fins da caracterização ou não de simulação, temos como elementos importantes: operações realizadas em sequência, sem motivação extra tributária; operações inconsistentes e realizadas em curto espaço de tempo; situação antes e depois do conjunto de operações.

(...)” (negritei)

Portanto, acusações de simulação em processos administrativos fiscais antecedem a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do CTN, de modo que, também por isso, não há que se falar, neste caso, em descon sideração de atos e/ou negócios jurídicos, tendo em vista que não se está a dizer que houve simulação absoluta, mas, sim, simulação relativa.

E a prova disso é bem simples: o cotejo entre os diagramas de controle societário que mostram a situação antes e depois da incorporação (figura 7 do TVF, à fl. 5421), como segue:



Como se vê, a interposição da PITSTOP na aquisição da VB se deveu, exclusivamente, ao objetivo de obter vantagem tributária com a incorporação reversa da PITSTOP pela VB.

A cronologia dos principais eventos relacionados à incorporação reversa confirma a existência do planejamento tributário, como segue:

- 1 - 27/04/2012 - compra da CTF Canada pela FleetCorUS;
- 2 - 21/06/2013 - transferência do controle da PITSTOP para a FleetCor-Lux2;
- 3 - 09/08/2013 - compra da VB pela FleetCorUS via PITSTOP;

4 - 18/12/2013 - Laudo de Avaliação da VB com data base em 31/07/2013 e Laudo de Avaliação da PITSTOP com data base em 30/11/2013;

5 - 31/12/2013 - FleetCor-Lux2 decide que a PITSTOP deve ser incorporada pela sua controlada, a VB.

Ou seja: durante cerca de 10 meses a PITSTOP permaneceu sob controle da CTF Brasil; depois, seu controle foi transferido para a FleetCor-Lux2, muito provavelmente quando se iniciaram as tratativas para a compra da VB, concretizada 49 dias depois, porque a data base de avaliação da VB foi 31/07/2013.

Resumindo: em pouco mais de 6 meses, desde que o controle da PITSTOP foi transferido para a FleetCor-Lux2, a primeiras foi utilizada para comprar a VB, ser extinta por incorporação reversa e assim transferir o ágio para a VB.

Portanto, demonstrada a divergência entre a “vontade real” - aquisição pela FleetCorUS ou FleetCor-Lux2 - ,e a “vontade declarada” - aquisição pela PITSTOP, para poder amortizar o ágio -, resta provada a simulação relativa.

DESPESAS FINANCEIRAS.

As despesas financeiras glosadas são despesas de juros decorrentes de 2 contratos de mútuo “intercompany”, cujas características são as seguintes (item D.3, do TVF):

1 - em 08/08/2013, a FleetCor-Lux2 emprestou R\$ 314 milhões (1º mútuo) à PITSTOP, com taxa de juros equivalente à LIBOR trimestral acrescida de 3%, com vencimento do principal e juros em 7 anos, ou seja, em agosto de 2020; no mesmo dia, o capital da PITSTOP foi aumentado em R\$ 169 milhões - integralizado em moeda pela FleetCor-Lux2, por meio de aportes de R\$ 24 milhões e de R\$ 145 milhões, com liquidações do câmbio previstas para 07 e 09/08/2013, respectivamente -, passando seu capital social perfazer R\$ 169.100.000,00;

2 - em 30/12/2013, foi feito outro empréstimo pela FleetCor-Lux2 (3º mútuo) para a PITSTOP, de R\$ 28 milhões, com taxas de juros e vencimento idênticos aos anteriores.

O item DE.4 do TVF assim resume os valores referentes a esses mútuos:

“Quanto aos mútuos firmados pela PITSTOP com a FleetCor-Lux2 para aquisição da VB, tais contratos foram assumidos, por sucessão, pela VB e deles, decorrem despesas de juros. Tais despesas afetaram o lucro contábil e, por consequência o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Importante frisar que, como ambos contratos ainda não haviam vencido durante o período fiscalizado (prazos de 7 anos), as despesas de juros sensibilizaram o resultado do exercício e incrementaram a dívida com a FleetCor-Lux2, ou seja, no período de 2015 a 2017 não houve pagamento dos referidos juros, mas houve redução do lucro contábil e consequentemente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em respeito ao regime de competência.

Abaixo os valores das despesas de juros incorridas nesse período:

Valor do Principal	Despesas de Juros		
	2015	2016	2017
1º Mútuo: R\$ 314.000.000	10.508.891,97	11.581.796,00	21.873.416,13
3º Mútuo: R\$ 28.000.000	919.472,19	1.032.772,00	1.174.973,27
Total	11.428.364,16	12.614.568,00	23.048.389,40

O interessado se fundamenta na legalidade dos atos jurídicos formalmente praticados para sustentar que a dívida era legítima, e, portanto, as despesas dela decorrentes seriam normais, usuais e necessárias.

Com a incorporação da sua controladora (PITSTOP), a VB assumiu o passivo, e, portanto, assumiu o ônus de arcar com o pagamento de principal e juros dos empréstimos contraídos pela primeira, para concretizar a aquisição da própria VB.

Muito engenhoso, e, formalmente, nada há de errado com isso.

NECESSIDADE. NORMALIDADE. USUALIDADE.

ART. 299, DO RIR/99. ART. 24, DA LEI Nº 12.249, DE 2010.

O RIR/99 impõe restrições à dedução de certas despesas operacionais, para fins de apuração do lucro real, como segue:

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

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

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

(...)”. (negritei)

Os conceitos de necessidade, normalidade e usualidade tiveram sua aplicação estendida às despesas financeiras decorrentes de mútuo com pessoa física ou jurídica vinculada, bem como à apuração da CSLL, pelo “caput”, do art. 24, da Lei nº 12.249, de 2010:

“Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

I - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 ... vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

II - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 ... vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

III - em qualquer dos casos previstos nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 ... vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total de endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa vinculada.

§ 3º Verificando-se excesso em relação aos limites fixados nos incisos I a III do caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

(...)”. (negritei e grifei)

Assim, o inciso I constitui exigência adicional, que limita o valor dos juros dedutíveis ao valor decorrente de um endividamento de até o dobro do valor da participação da pessoa vinculada no patrimônio líquido do sujeito passivo. O valor excedente a essa proporção será considerado despesa não necessária, nos moldes do § 3º, do art. 24, da Lei nº 12.249, de 2010.

A VB deduziu despesa com juros de empréstimos feitos para sua própria aquisição, o que não pode ser considerado necessário, normal ou usual, razões pelas quais tais despesas não podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e nem da CSLL. Além disso, seu Patrimônio Líquido deveria ser, na verdade, negativo.

APLICAÇÃO DA LEI DAS S/A. ABUSO DE PODER.

Eis o dispositivo questionado:

“Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:

a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional; (g.n.)

O interessado alega a inaplicabilidade do conceito de abuso de poder, visto ser dispositivo da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), inaplicável à sociedade limitada.

O argumento é improcedente, pois a Lei das S/A pode, sim, ser utilizada para suprir lacunas legais, como ilustra a seguinte parte do voto do Exmo. Sr. Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, do STJ, no Recurso Especial nº 1.396.716 - MG (2013/0253770-4):

“A recorrente, por sua vez, alegou ser inaplicável a legislação das sociedades anônimas, pois a regra do art. 1.053, parágrafo único, do Código Civil, estatui que a aplicação subsidiária só é admissível quando houver disposição expressa no contrato social.

Confira-se o teor do dispositivo em comento:

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

Não assiste razão à recorrente, pois tem sido reconhecida como perfeitamente possível a aplicação supletiva da Lei n. 6.404/76 (Lei das SA) às sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Nesse sentido, relembre-se a lição de Fábio Ulhoa Coelho (Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa, 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, págs. 184/186):

(...)A limitada é disciplinada em capítulo próprio do Código Civil (arts. 1.052 a 1.087).

Este conjunto de normas, porém, não é suficiente para disciplinar a imensa gama de questões jurídicas relativas às limitadas. Outras disposições e diplomas legais, portanto, também se aplicam a este tipo societário.

(...)De se notar que a lei das sociedades por ações, por sua abrangência e superioridade técnica tem sido aplicada a todos os tipos societários, inclusive a limitada, também por via analógica.

Quer dizer, sendo o Código Civil lacunoso, poderá o juiz aplicar a LSA, mesmo que o regime de regência supletiva da limitada seja o das sociedades simples.

Portanto, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação subsidiária das disposições da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) as sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

(...)” (negritei)

Quanto ao abuso de poder, uma das teses da fiscalização é a seguinte:

1 - a deliberação pela incorporação reversa da PITSTOP representou abuso de poder, pois conduziu a VB a um fim estranho ao seu objeto social, visto que ela foi obrigada a assumir:

a) passivos explícitos em sua contabilidade (dois mútuos com a controladora FleetCor-Lux2, nos valores originais de R\$ 314 milhões e R\$ 28 milhões):

b) passivos não registrados no balanço que redundaram em desembolsos superiores a R\$ 126 milhões.

2 - tais passivos não fazem parte de sua atividade operacional, pois não se referem a ativos que possam gerar receita;

3 - em resumo: a VB assumiu ônus sem bônus correspondente.

Outra tese da fiscalização é que essa mesma deliberação, que levou a VB a favorecer uma sociedade estrangeira (a FleetCor-Lux2) em prejuízo da economia nacional (redução indevida da carga fiscal), também constitui abuso de poder.

O planejamento tributário aplicado pelo grupo FleetCor para adquirir a VB por meio de empresa veículo, com posterior incorporação reversa, tem os seguintes aspectos econômicos:

1 - custo total da compra da VB:

Tabela 2: Preço de Venda Inicial - Cláusula 4.4

Cláusula	Beneficiário	Valor (R\$)	Observação
4.4. a	Nelson (75%)	150.000.000,00	
	Guilherme (15%)	30.000.000,00	
	André (5%)	10.000.000,00	
	Heleno (5%)	10.000.000,00	
4.4. b	Valores retidos Guilherme/Heleno/André	23.307.683,56	1/3 desse valor foi depositado para cada um deles em conta específica
4.4. c	Débito reconhecido a ser pago à VB	46.836.000,00	Trata-se de dívida dos vendedores para com a VB a ser paga pela PITSTOP, por conta e ordem dos vendedores
4.4. d.	BTG Pactual	10.000.000,00	Pagamento efetuado por conta e ordem dos vendedores
	Advogado dos vendedores	900.000,00	Pagamento efetuado por conta e ordem dos vendedores
4.4. e	Nelson (75%)	195.159.394,16	
	Guilherme (15%)	31.262.650,95	
	André (5%)	5.241.398,39	
	Heleno (5%)	5.241.398,39	
Total do Preço de Venda Inicial - 09/08/2013		517.948.525,45	Todos pagamentos foram efetuados, exceto cláusula 4.4. c

2 - o grupo FleetCor fez a VB assumir formalmente os mútuos com a FleetCor-Lux2, que eram, na origem, passivos da empresa veículo, destinados à aquisição da própria VB;

3 - o grupo FleetCor fez a VB arcar com os juros desses mútuos e escriturá-los como despesa dedutível;

4 - os mútuos (1º e 3º) totalizaram pouco mais de R\$ 342 milhões, ou seja, cerca de 66% do custo total da aquisição, que foi de quase R\$ 518 milhões;

5 - o grupo FleetCor fez a VB perder uma receita financeira de R\$ 46.836.000,00 devida pela PITSTOP, por confusão patrimonial;

6 - o grupo FleetCor fez a VB pagar a seus antigos sócios as seguintes parcelas do contrato:

a) o “preço ajustado” foi pago em 2 parcelas: uma, de R\$ 45.000.000,00 em 16/01/2014, e outra, de R\$ 11.622.869,00, em 03/06/2014;

b) o “earn-out” (pagamento de parte do ágio referente ao atingimento de metas de lucros futuros) de R\$ 115.000.000,00, em 13/02/2015.

Note-se que, em 23/11/2018, a VB teve aumentado seu capital em R\$ 67.149.890,00, por meio da conversão dos juros do 1º mútuo, e, em 28/08/2019, teve outro aumento de capital, de R\$ 12.601.000,00, por meio da conversão dos juros do 1º mútuo e de juros do 2º mútuo.

Ou seja: os juros dos mútuos em tela são uma forma de deduzir como despesa valores que, na verdade, representarão capital social.

Assim, conclui-se que o controlador formal da VB (FleetCor-Lux2) e o controlador do grupo (FleetCorUS) cometeram abuso de poder ao concretizarem as operações estruturadas em sequência para fazer a VB arcar, por meio de mútuos, com cerca de 2/3 do seu próprio custo de aquisição.

Esta é mais uma evidência de que as despesas financeiras em tela não são necessárias, normais ou usuais.

DESPESAS FINANCEIRAS. REGRAS DE SUBCAPITALIZAÇÃO. FRAUDE CONTÁBIL.

O interessado alega que a fiscalização errou ao “retificar” seu patrimônio líquido, pois o ágio deveria permanecer no ativo.

A fiscalização, por sua vez, ao efetuar as reclassificações contábeis, apenas aplicou os Pronunciamentos Técnicos do CPC, dentre outras normas contábeis.

Especificamente, no tocante ao(s) pagamento(s):

DA 2ª PARCELA DO AJUSTE DE PREÇO E DO “EARN-OUT”

A VB foi quem efetuou os pagamentos dessas parcelas, de modo que a fiscalização entende que ao efetuá-los, passou a ser titular das quotas no valor proporcional a esses pagamentos. Assim, o registro contábil que deveria ter sido efetuado não era o de um Investimento - pois este pressupõe um potencial de geração de benefícios futuros -, mas, sim, o de uma redução no patrimônio líquido, especificamente em reserva de capital a título de “quotas em tesouraria”, nos moldes do item 44, “b”, da Resolução CFC 1.262/09, de 10/12/2009, já transcrito, e do art. 30 da Lei das S/A.

O interessado, por sua vez, sustenta que a fiscalização está errada por 3 motivos.

O 1º seria que a fiscalização desconsiderou o contrato de compra e venda da VB.

Isso não é verdade: uma coisa é uma empresa contratar a compra de quotas de outra empresa; outra, bem diferente, são os efeitos tributários desse contrato, conforme o já transcrito art. 109 do CTN.

O 2º seria que Lei das S/A não se aplicaria às sociedades limitadas, que são reguladas pelo Código Civil.

Esse ponto já foi examinado e restou claro que a jurisprudência judiciária e a doutrina admitem a utilização subsidiária da Lei das S/A para as sociedades limitadas.

O 3º seria que - sendo aplicável a Lei das S/A -, teria que ser observado o seu art. 30, transcrito a seguir:

“Art. 30. A companhia não poderá negociar com as próprias ações.

§ 1º Nessa proibição não se compreendem:

- a) as operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;
- b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação;
- c) a alienação das ações adquiridas nos termos da alínea b e mantidas em tesouraria;
- d) a compra quando, resolvida a redução do capital mediante restituição, em dinheiro, de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída.

§ 2º A aquisição das próprias ações pela companhia aberta obedecerá, sob pena de nulidade, às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, que poderá subordiná-la à prévia autorização em cada caso.

§ 3º A companhia não poderá receber em garantia as próprias ações, salvo para assegurar a gestão dos seus administradores.

§ 4º As ações adquiridas nos termos da alínea b do § 1º, enquanto mantidas em tesouraria, não terão direito a dividendo nem a voto.

§ 5º No caso da alínea d do § 1º, as ações adquiridas serão retiradas definitivamente de circulação.” (negritei)

Não vislumbro qualquer impedimento à aplicação desse artigo às sociedades limitadas, no que couber.

DA 1ª PARCELA DO AJUSTE DE PREÇO Os argumentos da fiscalização e do interessado são semelhantes aos utilizados no tocante à reclassificação anterior, sendo que a única diferença seria que a desconsideração, pela fiscalização, seria a do primeiro Aditivo (assinado em 30/12/2013), ao referido contrato.

Isso também não é verdade, pois, como já visto, uma coisa é uma empresa contratar; outra, bem diferente, são os efeitos tributários desse contrato.

DE TODO O ÁGIO PAGO PELA AQUISIÇÃO DAS QUOTAS DA VB

A fiscalização, no item E.3, referindo-se aos itens E.2 e F.2, assim conclui:

“Em suma, nem contabilmente, nem tributariamente deve existir o “Ágio VB Serviços” no ativo da VB após a incorporação da PITSTOP.” (negrito no original)

O interessado, a seu turno, sustenta que:

“ainda que se pudesse admitir como válida a tese ... [da] Fiscalização para considerar que o ágio pago pela compra das quotas ... não deveria existir contabilmente ..., eventuais reclassificações contábeis não teriam o condão de afetar a dedutibilidade ... do ágio, garantida pela Lei nº 9.532/97, independentemente da forma como tal o ágio foi realizado contabilmente.”

A fiscalização adota essas reclassificações contábeis não para contestar a dedução do ágio - situação que já foi examinada em itens anteriores -, mas, sim, para demonstrar a violação, pelo interessado, das regras de subcapitalização, referentes à glosa, para fins tributários, das despesas financeiras.

De toda forma, o argumento é improcedente, pois, como já visto neste voto, em obediência à alínea “b”, do item 44, do anexo da Resolução CFC nº 1.262, “o saldo do ágio deve ser integralmente baixado no momento da incorporação, por meio de provisão diretamente contra o patrimônio líquido, na entidade incorporada (entidade “V”)”.

Portanto, a retificação realizada pela fiscalização - que mostrou que o patrimônio líquido da VB era negativo entre 31/12/2013 e 31/12/2017, como mostra a tabela 17 do TVF, está correta. Confira-se:

Tabela 17: Evolução do Patrimônio Líquido da VB de 31/12/2013 a 31/12/2017

Evento	Data	Capital	Prejuízos Acumulados	Resultado	Quotas em Tesouraria	Patrimônio Líquido
Incorporação Pitstop - Conforme item anterior	31/12/2013	196.014.990,00	(457.426.748,00)		(45.000.000,00)	(307.411.758,00)
Pagamento R\$11,6M - Quotas VB	03/06/2014	196.014.990,00	(457.426.748,00)		(56.622.869,00)	(319.034.627,00)
Cisão VB (redução Capital e resultado)	30/06/2014	31.916.041,66	(447.984.956,00)	9.441.792,00	(56.622.869,00)	(463.249.991,34)
Aumento de capital - R\$104,8M	11/12/2014	136.722.069,96	(447.984.956,00)		(56.622.869,00)	(367.885.756,04)
Fechamento de 2014	31/12/2014	136.722.069,96	(414.529.678,26)	33.455.277,74	(56.622.869,00)	(300.975.199,56)
Pagamento R\$115M - Quotas VB	13/02/2015	136.722.069,96	(414.529.678,26)		(171.622.869,00)	(449.430.477,30)
Fechamento de 2015	31/12/2015	136.722.069,96	(414.529.678,26)	79.072.471,52	(171.622.869,00)	(370.358.005,78)
Fechamento de 2016	31/12/2016	136.722.069,96	(407.626.306,05)	27.817.691,12	(171.622.869,00)	(414.709.413,97)
Fechamento de 2017	31/12/2017	136.722.069,96	(379.908.614,93)	7.914.603,24	(171.622.869,00)	(406.794.816,73)

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas demonstrações contábeis de cisão da VB de 30/06/2014 e Sped-ECF 2014, 2015, 2016 e 2017

Veja-se que o art. 24, inciso I, e § 3º, da Lei nº 12.249, de 2010, já transcrito, limita a dedução dos juros decorrentes de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que possua participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil.

A regra é a seguinte: há um limite de endividamento equivalente a 2 vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Portanto, quando o patrimônio líquido é negativo, como neste caso, todos os juros decorrentes desse endividamento excedem o limite legal, razão pela qual todo esse valor é despesa não necessária à atividade e, portanto, não dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

(...)

MULTA ISOLADA.

O interessado diz que a multa isolada não pode ser aplicada após o encerramento do respectivo período de apuração.

Essa tese é descabida, pois simplesmente ignora a literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, como segue:

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

(...)

II - de 50% ..., exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)” (negritei e grifei)

A jurisprudência da CSRF vai no mesmo sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003 FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período.

MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANOCALENDÁRIO.

Não há dúvida quanto à possibilidade de aplicação da multa isolada após o fim do ano-calendário a que corresponde a estimativa faltante. O texto da lei diz que a pessoa jurídica que deixar de recolher estimativa fica sujeita à multa isolada “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

REVOGAÇÃO DE NORMA LEGAL. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 11.488/2007 não implicou em qualquer revogação da norma que prevê a aplicação de multa isolada para o caso de falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Houve apenas uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai. A referida norma legal, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, apenas passou a constar do art. 44, II, “b”, da mesma lei, com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%).

(...)” (Acórdão CSRF nº 9101003.869, de 04/10/2018) (negritei)

O interessado também contesta aplicação conjunta da multa isolada e da multa de ofício, pois se trataria de dupla penalização em decorrência das mesmas infrações.

É sabido que se trata de tema controverso, mas também é sabido que os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil - inclusive os julgadores - são estritamente vinculados à legislação tributária, nos moldes do Parecer PGFN/CRF n.º 439/96, que assim conclui, verbis:

“... pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.

Assim, a toda evidência, não é lícito exigir que os AFTNs passem por cima de seu dever funcional de obediência e neguem aplicação à lei ou ato normativo, cujo cumprimento a Secretaria da Receita Federal lhes imponha. O mesmo raciocínio vale para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, vinculadas àquela Secretaria”. (negritei)

Nesse diapasão, é de se ver que o entendimento que a RFB tem a respeito da aplicação multa isolada está evidenciado na IN RFB nº 1700, de 2017:

“Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo”. (grifei e negritei)

A Súmula CARF nº 147, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019, vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020), embora voltada para pessoa física (Lei nº 9.430, art. 44, II, alínea “a”), pode, sem dúvida, ser aplicada à pessoa jurídica (alínea “b”):

“Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). (negritei)

Portanto, não há como ignorar a previsão na legislação tributária, que determina a aplicação da multa isolada juntamente com a multa de ofício, mesmo após o término do ano-calendário correspondente, razão pela qual os argumentos do interessado são improcedentes.

Há, também, jurisprudência do CSRF recente, nesse sentido, como segue:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012(...)

(...)

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

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

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)” (Acórdão CSRF nº 9101-004.764, de 05 de fevereiro de 2020)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito negocial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

(...)” (Acórdão nº 1401-006.946, de 13/05/2024) (negritei)

JUROS SOBRE MULTA.

O interessado alega que a incidência de juros sobre multa seria abusiva e arbitrária, pois violaria o art. 146, III, da Constituição, bem como os arts. 3º, 113, 139, § 1º, e 161, do CTN.

Não é esse o entendimento da CSRF, como segue:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

(...)” (Acórdão CSRF nº 9101003.364, de 18 de janeiro de 2018)

E mais. A Súmula CARF nº 5, que vincula os julgadores, conforme a Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, determinou que:

“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral”.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

(...)

Pelo exposto, voto por manter as exigências principais de IRPJ e de CSLL sobre o ágio amortizado e sobre as despesas financeiras deduzidas, bem como as exigências de multas isoladas por estimativas mensais inadimplidas concomitantemente com a multa de ofício; afastar a

qualificação da multa de ofício; rejeitar os argumentos de inexistência de previsão legal de adição de despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização à base de cálculo da CSLL e de inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa