



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.001344/2010-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.879 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente SUPERMERCADOS ARCHER S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

SIMULAÇÃO DE CISÃO PARCIAL. REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

Constatada a prática de simulação de cisão parcial com o fim de dissimular a integralização de capital de outra pessoa jurídica, é cabível a tributação da reserva de reavaliação, nos termos do inciso IV do artigo 439 do RIR/1999.

MULTA QUALIFICADA. ATOS COMPATÍVEIS COM SONEGAÇÃO. CABIMENTO.

Demonstrada a ocorrência de simulação de operação de cisão parcial para o fim dissimular a integralização de capital de outra pessoa jurídica e evitar a realização de reserva de reavaliação nos termos do inciso IV do artigo 439 do RIR/1999, é cabível a qualificação da multa de que trata o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DESPEAS COM FRETE. SERVIÇOS DE TRANSPORTE PRESTADOS POR EMPRESA CONTROLADA. ÔNUS DA PROVA DE VALORES INCONDIZENTES COM O MERCADO.

Uma vez demonstrada pela fiscalização a disparidade dos preços de serviços de transporte prestados por empresa controlada com os preços de mercado, ainda que com base em preços que tenham sido pagos pelo próprio contribuinte para terceiros em serviços similares e desde que tenha sido realizada a devida parametrização, é do contribuinte o ônus de infirmar o trabalho fiscal.

DESPEAS COM FRETE. SERVIÇOS DE TRANSPORTE PRESTADOS POR EMPRESA CONTROLADA. AUMENTOS DE PREÇOS NÃO JUSTIFICADOS. INDEDUTIBILIDADE.

Demonstrada a disparidade do reajuste de preços de serviços de transporte prestados por empresa controlada com os preços de mercado, os respectivos valores são indedutíveis na apuração do lucro real, nos termos do artigo 299 do RIR/1999.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA QUALIFICADA DE 150%. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9430, de 1996, pela Lei n.º 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, passando a penalidade para o patamar de 100%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário unicamente para reduzir, *ex officio*, o percentual de qualificação da multa de IRPJ e CSLL de 150% para 100%, referente à ausência de cômputo da realização de reserva de reavaliação, com suporte no artigo 106, II, “c” do CTN, tendo em vista a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei n.º 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei n.º 9.430/1996, mantendo integralmente os lançamentos e os juros pela taxa SELIC.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir José Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado por ocasião da Resolução n.º 1402-001.764, por meio da qual foi determinada a realização de diligência para oportunizar à Recorrente a possibilidade de regularizar sua representação processual:

1. Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1646/1681) interposto contra o v. acórdão que negou provimento à impugnação de e-fls. 1493/1519 para o fim de manter as exigências constantes dos lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2005, nos termos constituídos nos autos de infração de e-fls. 1442/1455.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foi apurado que ele deduziu indevidamente, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativos aos quatro trimestres de 2005, despesas administrativas desnecessárias, despesas de aluguel desnecessárias e despesas de transportes não admitidas. Constatou-se, ainda, que, também no tocante ao IRPJ e à CSLL dos quatro trimestres de 2005, o contribuinte deixou de computar, na

apuração das respectivas bases de cálculo, a realização de reserva de reavaliação correspondente a bens que foram utilizados na integralização de capital em empresas por ele controladas. Finalmente, apurou-se, para o primeiro trimestre de 2005, o contribuinte efetuou compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa em montante superior ao limite de 30% previsto na legislação de regência, respectivamente na apuração do IRPJ e da CSLL.

Conforme descrito no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 1384-1440, em 05/08/2004, foi praticada operação de cisão parcial da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, por meio da qual foram vertidos para as empresas cindendas TRANSARCHER TRANSPORTES LTDA (doravante apenas TRANSARCHER) e INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS ARCHER LTDA (doravante apenas ALIMENTOS ARCHER). Para a primeira, foram vertidos os veículos para transporte de carga e os funcionários do setor de transportes, bem como as respectivas obrigações trabalhistas. Para a segunda, foram vertidos móveis, equipamentos e utensílios próprios para a atividade de panificação, juntamente com os funcionários do setor correspondente e as respectivas obrigações trabalhistas.

Ocorre que, seguindo o ajustado no Protocolo de Intenções e Justificação de Cisão, de 23/07/2004, além da redução do capital social e do cancelamento das ações decorrentes da cisão da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, esta empresa emitiu novas ações, no mesmo número e valor das canceladas, integralizadas pelos seus acionistas com a parcela do acervo líquido devido a cada um por ocasião da cisão, sendo que a cindida utilizou o acervo líquido para integralizar capital social nas empresas cindendas, passando estas a serem controladas por aquela. Diante disso, o capital social da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, após essas operações, continuou com o mesmo valor e com o mesmo número de ações anteriormente existentes, pertencendo essas ações aos mesmos titulares que anteriormente as detinham.

Na Ata da 25ª Assembléia Geral Extraordinária da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, realizada em 05/08/2004, foi deliberada a redução do capital social desta empresa em virtude da cisão, com o conseqüente cancelamento das ações correspondentes. Deliberou-se, ainda, que os acionistas cedem e transferem à SUPERMERCADOS ARCHER S/A os seus direitos de participação no capital social das empresas cindendas, recebendo em troca o mesmo número de ações, com os mesmos valores, daquelas que haviam sido canceladas. Deliberou-se, finalmente que a parcela do capital cindido seria utilizada pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A para integralização do capital social da TRANSARCHER e da ALIMENTOS ARCHER, passando estas empresas a ser controladas por aquela.

Acerca dessa seqüência de operações, a autoridade autuante teceu as seguintes considerações:

Resta claro que desde a sua concepção a operação de cisão parcial estava atrelada a um segundo evento, de aumento de capital da empresa a ser cindida, na exata proporção da redução causada pela cisão, descaracterizando de forma absoluta as características essenciais para a definição de tais eventos, ou seja, a necessária divisão do capital social da empresa cindida (caput do artigo 229 da Lei 6.404/76), e que as ações integralizadas nas empresas beneficiárias sejam atribuídas aos titulares da empresa cindida, em substituição às extintas em virtude da redução do capital social (parágrafo 5º do mesmo artigo, com a redação dada pela Lei 9.457/97).

Ao final dos dois eventos efetuados de forma conjugada em 05/08/2004, a empresa fiscalizada permaneceu com o seu capital social inalterado, distribuído entre seus acionistas na exata proporção anterior a tais eventos. Além disso, seus sócios não receberam uma única ação das empresas beneficiárias, já que incontinênti transferiram tal direito para a empresa cindida.

Assim, o patrimônio da empresa pretensamente cindida permaneceu inalterado em seu valor, sem qualquer divisão. Apenas qualitativamente houve alteração, pela mera substituição dos bens, direitos e obrigações "vertidos" para as empresas criadas, pelo valor do investimento que passou a deter nas mesmas.

Ou seja, a cisão foi apenas formal, mas não efetiva.

A autoridade autuante prossegue na análise da referida seqüência de operações asseverando que as duas etapas formalizadas podem ser substituídas por uma única e direta operação, consistente na criação das empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER com capital subscrito pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A e integralizado com bens pertencentes ao ativo desta empresa.

Ao perquirir as razões pelas quais a SUPERMERCADOS ARCHER S/A valeu-se da insólita seqüência de operações para, ao final, lograr o mesmo resultado que seria obtido mediante a criação das empresas referidas com subscrição e integralização de bens seus, observa a autoridade autuante que os bens utilizados na constituição da TRANSARCHER e da ALIMENTOS ARCHER haviam sido reavaliados em período anterior. Assim, caso a forma jurídica adotada para a constituição da TRANSARCHER e da ALIMENTOS ARCHER fosse a usual, qual seja, a subscrição e integralização do capital delas pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A, incidiria a regra inscrita no art. 439, parágrafo único, IV, do RIR/1999, de modo que deveria esta empresa realizar a reserva de reavaliação dos bens proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração que as pessoas jurídicas que receberam os bens reavaliados realizaram o valor dos bens.

Por outro lado, a suposta "cisão" formalizada não ensejaria a tributação da reserva de reavaliação pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A, uma vez que esta seria transferida para as empresas cindendas, nas quais receberia o tratamento tributário previsto no art. 441 do RIR/1999, segundo o qual as reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão têm na sucessora o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida. A tributação, portanto, deveria ocorrer nas empresas cindendas, mas tal não era possível, pois elas eram optantes pelo lucro presumido, de modo que a realização das reservas de reavaliação não influiria na apuração do IRPJ e da CSLL.

Em seguida, apresenta a autoridade autuante as seguintes conclusões a propósito dessa seqüência de operações:

Resta claro, portanto, que os atos praticados foram simulados, pela ausência de propósito legítimo e pela artificialidade dos negócios realizados, que tinham por único objetivo a obtenção de economia fiscal. A formatação adotada não teria sido praticada se não fosse a possibilidade de afastar a tributação da reserva de reavaliação.

No caso presente, temos a figura da simulação relativa, onde os atos simulados escondem o efetivamente ocorrido, qual seja, no caso presente, a criação de duas novas empresas, controladas diretas da contribuinte, cujos capitais foram majoritariamente subscritos com bens de seu ativo.

(...)

Assim, com a anulação dos negócios jurídicos simulados, tem-se que a reserva de reavaliação dos bens transferidos para as empresas controladas deve ser submetida à tributação, na forma do já transcrito artigo 439 do RIR/99.

Em seguida, trata a autoridade autuante de novo evento de cisão parcial da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, desta vez ocorrido em 03/03/2005, em tudo similar à seqüência de eventos já analisada. Por meio desta nova cisão parcial, foram vertidos da SUPERMERCADOS ARCHER S/A para a

TRANSARCHER diversos funcionários e os respectivos encargos de provisão de férias e 13º salário, além de terreno com construção, móveis, utensílios, máquinas e equipamentos, com redução do capital social e conseqüente cancelamento de ações. Simultaneamente, houve aumento do capital social da SUPERMERCADOS ARCHER S/A na mesma proporção das ações anteriormente canceladas pela aparente cisão, sendo as novas ações integralizadas pelos acionistas mediante cessão e transferência do direito à integralização das cotas de capital aumentadas na beneficiária TRANSARCHER.

Com base nos mesmos fundamentos expostos quanto à seqüência de operações anterior, a autoridade autuante apresenta as seguintes conclusões:

As duas etapas formalizadas dissimulam a verdadeira operação ocorrida: **Aumento de capital em sua controlada TRANSARCHER, subscrito com bens pertencentes ao ativo da contribuinte fiscalizada, e transferência de funcionários e respectivas obrigações.**

Assim, temos mais uma vez a necessária tributação da reserva de reavaliação vinculada aos bens transferidos para a TRANSARCHER, na forma do artigo 439 do RIR/99. (grifado no original)

Demonstra a autoridade autuante que a contabilidade da SUPERMERCADOS ARCHER S/A não registrou a seqüência de eventos ocorridos em 05/08/2004 da maneira que os atos formais praticados quiseram transparecer, já que não houve a necessária baixa da reserva de reavaliação que teria sido vertida pela cisão encenada, e tampouco houve o registro dos valores de deságio que teriam sido praticados na integralização do capital social recomposto da empresa supostamente cindida, feita pelo valor nominal das contas das empresas criadas no evento.

Da mesma forma, no caso da seqüência de eventos ocorridos em 03/03/2005, ao final de todos os lançamentos contábeis efetuados, o valor do patrimônio líquido da SUPERMERCADOS ARCHER S/A permanece do mesmo tamanho, já que há a recomposição integral das contas representativas de capital sócia, lucros acumulados e reservas de reavaliação, enquanto no ativo e no passivo há simples substituição dos bens, máquinas, equipamentos e obrigações transferidos pelo incremento na mesma proporção de seu investimento em sua controlada TRANSARCHER.

Também foram constatados equívocos na escrituração da parte "B" do LALUR, tendo em vista que, nos termos do art. 514, parágrafo único, do RIR/1999, havendo cisão parcial, a pessoa jurídica cindida somente pode compensar seus próprios prejuízos na proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido. Esse limite, observa a autoridade autuante, não foi observado pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A, que deveria efetuar os devidos ajustes na parte "B" do LALUR do ano-calendário 2005, baixando o equivalente a 15% dos saldos de prejuízos fiscais a compensar, proporção do patrimônio líquido alegadamente vertido.

Conclui a autoridade autuante que, afastados os negócios jurídicos simulados, devem ser aplicados os efeitos tributários dos atos efetivamente ocorridos. Na situação versada nos autos, isso significa que, nos termos do art. 439, parágrafo único, IV, do RIR/1999, o valor da reserva de reavaliação deve ser computado na determinação do lucro real da investidora no mesmo período de apuração e na mesma proporção em que a pessoa jurídica que recebeu os bens reavaliados realizou o valor desses bens.

A despeito de as empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER serem optantes pelo lucro presumido, estão obrigadas a manter escrituração completa, pois são investimentos relevantes da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, nos termos dos arts. 384 e 387 do RIR/1999. Diante disso, é obrigatória a adoção da equivalência patrimonial, com apuração de balanço patrimonial nas controladas, afetado inclusive pela depreciação dos bens reavaliados que foram a elas transferidos. Por essa razão, a

SUPERMERCADOS ARCHER S/A foi intimada a informar os valores baixados pelas controladas relativos às reservas de reavaliação dos bens transferidos, tendo cumprido a solicitação.

Constatou a autoridade autuante que a SUPERMERCADOS ARCHER S/A, ao final do ano de 2005, efetuou a baixa de parte das reservas de reavaliação dos bens transferidos, cujo controle havia mantido em sua contabilidade, baixa esta nos mesmos montantes em que os valores reavaliados foram realizados por suas controladas. Os lançamentos contábeis relativos a essas baixas foram efetuados tendo como contrapartida a conta de “Lucros Acumulados”. Porém, a análise da DIPJ e dos demonstrativos trimestrais de apuração de resultado da contribuinte demonstra que esses valores não integraram o lucro tributável da empresa em nenhum dos períodos de apuração de 2005, violando o disposto no art. 439, parágrafo único, do RIR/99, razão pela qual foi necessário o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL.

Em visita realizada, em 16/10/2009, às empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, concluiu a autoridade autuante que:

- As duas empresas controladas possuem apenas funcionários vinculados diretamente às suas atividades fins, não possuindo estrutura gerencial própria;
- A única função gerencial exercida diretamente por funcionário contratado pelas controladas refere-se ao controle de produção ou dos serviços prestados;
- As empresas controladas não possuem estrutura física ou de pessoal para a realização das demais atividades administrativas e gerenciais necessárias à consecução de seu objeto, como, por exemplo, gestão de pessoal, controle patrimonial, gerências financeira, comercial e contábil;
- Todas as atividades administrativas citadas no parágrafo anterior são realizadas, de forma centralizada, pela empresa controladora, às suas expensas.

Além disso, constatou a autoridade autuante que essas empresas, bem como a STOCK ATACADO, outra controlada da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, não declarou, para o ano-calendário de 2005, qualquer remuneração ao conselho de administração.

Intimada a manifestar-se sobre esses fatos, a SUPERMERCADOS ARCHER S/A os confirmou, afirmando que “os controles burocráticos administrativos eram realizados por funcionários da controladora”.

Demonstrou-se, assim, que a SUPERMERCADOS ARCHER S/A dispõe de estrutura administrativa que desenvolve, além das atividades inerentes à sua atividade empresarial, atividades de interesse específico de suas empresas controladas, razão pela qual parte das despesas por ela assumidas devem ser atribuídas a estas por meio de critérios adequados de rateio.

Para o rateio das despesas comuns, a SUPERMERCADOS ARCHER S/A indicou alguns critérios que foram aceitos pela autoridade autuante. Para o setor de recursos humanos, foi considerado o número de funcionários de cada empresa do grupo. Para o setor de compras, foi considerado o volume de compras de cada empresa do grupo. Para os demais setores administrativos, foi considerado o faturamento de cada empresa do grupo.

Feito o rateio das despesas entre as empresas do grupo, a autoridade autuante efetuou a glosa daquelas indevidamente suportadas pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A.

Constatou a autoridade autuante que no imóvel localizado à Rua Prefeito Germano Schaefer, nº 41, na cidade de Brusque/SC encontram-se a loja 07 da SUPERMERCADOS ARCHER S/A e a sede da STOCK ATACADO. A despeito disso, as despesas de aluguel relativas a esse imóvel foram deduzidas integralmente pela primeira empresa em sua contabilidade, que cedeu em

comodato uma área do imóvel à segunda empresa. Diante disso, concluiu a parte das despesas de aluguel assumidas e contabilizadas pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A não são necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, razão pela efetuação a glosa adotando como critério para a apuração do valor a proporção entre a área construída cedida em comodato e área total construída do imóvel locado.

Pondera a autoridade autuante que, com a criação das empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, a SUPERMERCADOS ARCHER S/A transferiu a elas, respectivamente, as atividades de transporte e de panificação, permitindo a transferência dos lucros gerados por esses setores e passando a deduzir como despesa o faturamento dessas controladas. Estas, por sua vez, por possuírem faturamento que as permite optar pelo lucro presumido, adotaram tal forma de tributação no ano-calendário 2005, obtendo sensível redução da carga tributária.

Ressalta a autoridade autuante que tal formatação empresarial é legítima, desde que as relações comerciais entre as empresas se estabeleçam dentro dos padrões vigentes no mercado. Observa que, ao comparar a carga tributária proveniente do IRPJ e da CSLL pelo lucro real e pelo lucro presumido, a SUPERMECARDOS ARCHER S/A gera, para cada real acrescido na despesa com a controlada TRANSARCHER, uma economia tributária potencial de R\$ 0,3092 para o grupo. Por essas razões, reputa a autoridade autuante necessária especial atenção na análise dos preços praticados entre as empresas do grupo ARCHER.

A análise dos contratos de prestação de serviços celebrados entre a SUPERMERCADOS ARCHER S/A e a TRANSARCHER revelou que, até fevereiro de 2005, esses serviços eram exclusivamente de transporte de mercadorias entre os estabelecimentos do contribuinte e, a partir de março de 2005, passaram também a incluir serviços de logística, nos dois casos com remuneração calculada pela aplicação de percentual sobre o valor das mercadorias transferidas.

Não foram discriminados, porém, os percentuais destinados a remuneração pela prestação de serviços de logística e pela prestação de serviços de transporte. Intimado a fazer essa discriminação, informou a SUPERMERCADOS ARCHER S/A que os serviços de logística correspondiam a 1/3 do valor cobrado, enquanto os de frete representavam os outros 2/3, tendo a autoridade autuante acatado essa proporção e constatado que a remuneração dos serviços de frete sofreu forte variação positiva no ano de 2005.

Além do transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, a TRANSARCHER também efetuava entregas domiciliares a clientes de sua controladora, entregas essas que eram remuneradas individualmente, tendo essa remuneração sofrido dois reajustes no ano de 2005.

Intimada a esclarecer as razões dos reajustes concedidos nas duas espécies de serviços, o contribuinte não apresentou qualquer elemento objetivo que os justificassem. Diante disso, a autoridade autuante empreendeu esforço no sentido de comparar os preços pactuados com aqueles praticados quando os mesmos serviços são contratados com terceiros, sem vínculo societário com a empresa.

Para a realização de entregas domiciliares a SUPERMERCADOS ARCHER S/A contratava, no mesmo período, também a TRANSPORTES ELIANE ROCHA LTDA, sendo que com esta empresa foi pactuado somente um reajuste em 2005 de apenas 10%.

A TRANSARCHER, conforme referido, era remunerada de acordo com o número de entregas domiciliares efetuadas, enquanto a TRANSPORTES ELIANE ROCHA LTDA recebia o equivalente a R\$ 0,60 por quilometro percorrido. A fim de uniformizar os critérios para fins de comparar as

remunerações buscou a autoridade autuante aferir o número de entregas domiciliares efetuadas pela TRANSPORTES ELIANE ROCHA LTDA.

Após as devidas apurações, concluiu que o custo médio por entrega domiciliar para a SUPERMERCADOS ARCHER S/A quando a empresa contratada é a TRANSPORTES ELIANA ROCHA LTDA é de R\$ 8,05, valor bastante menor que o pago à TRANSARCHER pelos mesmos serviços (R\$ 12,20 a partir de 20/10/2004; R\$ 15,80 após 03/03/2005; R\$ 18,80 após 01/06/2005).

A partir dessas informações, concluiu a autoridade autuante que, em condições normais e usuais, nenhum aumento deveria ser concedido no ano de 2005 à empresa TRANSARCHER pela prestação de serviços de entregas domiciliares, não havendo o contribuinte apresentado qualquer justificativa para esses reajustes.

No caso dos serviços de transporte entre estabelecimentos da própria SUPERMERCADOS ARCHER S/A, ressalta a autoridade autuante que, no ano de 2005, a remuneração desses serviços, para transferências intramunicipais, passou de 2% para 3,2%, e, para transferências intermunicipais, passou de 3,9% para 5,87%. As justificativas apresentadas pelo contribuinte para a concessão desses reajustes fundam-se no seguinte tripé: 1- agregação do serviço de logística; 2- equiparação com o valor cobrado por outras empresas para os mesmos serviços e nas mesmas condições; 3- manutenção do nível de rentabilidade da contratada TRANSARCHER.

Quanto a essas justificativas, a autoridade autuante apresenta as seguintes objeções:

1- A agregação do serviço de logística não alterou em nada as características e a essência dos serviços de transporte de mercadorias contratados, que se restringem a transferências de mercadorias do centro de distribuição para as lojas da rede, e também dos produtos de panificação da controlada ALIMENTOS ARCHER para estas mesmas lojas;

2- A comparação dos preços pagos pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A à TRANSARCHER pelos serviços de transporte intramunicipais e intermunicipais com os preços também pagos por ela a terceiros a título de frete nas aquisições de seus fornecedores revelou inaceitável desproporção entre ambos, sobretudo tendo em conta que estes últimos fretes são de longa distância, contrariamente àqueles;

3- a análise da evolução da rentabilidade da TRANSARCHER durante todo o ano de 2005 revelou que ela saltou de 35,72% e 33,92%, respectivamente, em janeiro e fevereiro, antes da concessão de reajustes, para 47,92% no quarto trimestre. O incremento consistente na rentabilidade desta empresa a cada trimestre de 2005 infirma a alegação de que os reajustes teriam sido efetuados para mantê-la constante.

Conclui a autoridade autuante que os reajustes concedidos não foram efetuados de forma normal ou usual, pois nunca seriam praticados caso os contratados fossem terceiras pessoas desvinculadas do grupo ARCHER. Por não serem normais e usuais, as despesas decorrentes dos referidos reajustes não são dedutíveis na apuração do IRPJ, conforme prescreve o art. 299, § 2º, do RIR/1999, de modo que foram elas glosadas.

Como consequência das infrações tributárias apuradas, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e de CSLL, com imposição de multa de ofício de 75%. Especificamente quanto à infração decorrente da ausência de cômputo, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da realização de reserva de reavaliação, foi aplicada multa qualificada (150%). Considerou a autoridade autuante que houve, nesse caso, a prática de simulação, consubstanciada na exteriorização de dois eventos de cisão inexistentes, com o fim de evitar a tributação das reservas de reavaliação de bens utilizados para integralizar capital em empresas controladas, revelando evidente intuito de

reduzir o lucro tributável. Diante disso, concluiu que o comportamento do contribuinte visou impedir o conhecimento, pelo fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, de modo que houve a prática da conduta prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, à qual remete o art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

Na apuração dos créditos tributários a serem lançados, a autoridade autuante efetuou compensação de ofício dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL existentes em 31/12/2004, prejuízos esses que foram inteiramente consumidos. O contribuinte, ao dividir o primeiro trimestre de 2005 em dois períodos de apuração em virtude da cisão encenada, acabou por compensar indevidamente prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL naquele período de apuração. Tal fato decorreu da não observância do limite legal de 30% para compensação, já que o resultado consolidado do trimestre foi inferior ao apurado na DIPJ relativa ao período anterior da cisão, reduzindo o limite compensável, mesmo com as infrações detectadas. Diante disso, foi glosado o prejuízo compensado indevidamente.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1493-1519, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

São corretas as glosas de despesas administrativas e de aluguel reputadas desnecessárias, razão pela qual esta parcela do lançamento é incontroversa.

Na operação de cisão da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, com versão de parte do patrimônio desta às duas novas empresas, quais sejam, TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, o objetivo sempre foi o de criar estas empresas a partir da versão de parte do patrimônio daquela. À TRANSARCHER foram vertidos bens vinculados ao setor de transportes/logística e à ALIMENTOS ARCHER aqueles vinculados à área de indústria de panificação. Também consta de todos os documentos formalmente exigíveis para a formalização das cisões que o capital social integralizado nas empresas beneficiárias seria atribuído aos sócios da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, em substituição às ações extintas nesta empresa, conforme estabelece o art. 229, § 5º, da Lei nº 6.404/1976. Da mesma forma, sempre constou desses documentos que a SUPERMERCADOS ARCHER S/A emitiria novas ações, nas mesmas quantidades e valores daquelas canceladas pela cisão, e que, em seguida, os acionistas transfeririam a esta empresa seus direitos de participação nas novas sociedades, em troca de ações da SUPERMERCADOS ARCHER S/A. Todos esses atos foram praticados ao abrigo da lei e no exercício da autonomia da vontade, não havendo que se falar em simulação, que não pode ser presumida, e tampouco em desconsideração do negócio jurídico, pois o art. 116, parágrafo único, do CTN não pode ser aplicado com base em simples opinião dos agentes fiscais de que os atos poderiam ser praticados de forma direta sem óbice. O simples fato de ter havido um segundo evento, de forma simultânea, aumentando o capital da cindida SUPERMERCADOS ARCHER S/A, não descaracteriza a cisão. Não há prova da ocorrência de qualquer das hipóteses de simulação previstas no art. 167, § 1º, do Código Civil e não há norma que obrigue as partes à prática do negócio jurídico na forma sugerida pela autoridade autuante. Nada foi dissimulado, pois os objetivos dos negócios jurídicos praticados constam expressamente dos documentos que os formalizaram. Eventuais equívocos na escrituração das operações não autorizam que essas sejam desconsideradas. É descabida a aplicação de multa qualificada (150%) sobre os créditos tributários lançados com base nessas supostas infrações, já que não foram elas provadas, assim como não há prova de evidente intuito de reduzir o lucro tributável. Cita jurisprudência administrativa e judicial em abono a seus argumentos.

A glosa das despesas de transporte e logísticas incorridas pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A junto à TRANSARCHER funda-se na

afirmação de que o contribuinte não demonstrou a composição detalhada dos aumentos de preço desses serviços ocorridos até junho de 2005. Porém, tampouco a autoridade autuante apresentou qualquer elemento objetivo que pudesse comprovar o excesso dos reajustes. No caso das entregas domiciliares, a autoridade autuante baseou suas conclusões em comparações feitas com os valores pagos pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A a uma terceira empresa pela prestação de serviços à unidade da impugnante com sede no município de Gaspar/SC. Porém, não há no mercado qualquer empresa que preste os mesmos serviços da TRANSARCHER com custo menor para a SUPERMERCADOS ARCHER S/A. É descabida a comparação de custo por quilômetro rodado entre as empresas transportadoras, pois isso não leva em conta o controle que se tem em relação às rotas e às distâncias. Sendo a TRANSARCHER uma empresa do grupo, é possível realizar um número maior de entregas com uma quilometragem menor, pois é possível se impor controles mais eficazes no tocante a “saídas de rota”, “rotas com meia carga” e excesso de “saídas em rota”. Na prática os serviços prestados pela TRANSARCHER à SUPERMERCADOS ARCHER S/A custam muito menos do que se fossem contratados com terceiros. Não há nos autos prova de que, no ano de 2005, o preço justo para as entregas domiciliares seria de R\$ 12,20. Este é o preço praticado desde outubro de 2004 e o óleo diesel sofreu vários reajustes até dezembro de 2005, assim como os salários e encargos dos empregados, de modo que necessariamente deveria haver reajuste no preço dos serviços prestados pela TRANSARCHER e a autoridade autuante não logrou demonstrar qual o montante do reajuste que deveria ocorrer.

Quanto à glosa das despesas com fretes intramunicipais e intermunicipais, a autoridade autuante afirma que a SUPERMERCADOS ARCHER S/A teria apresentado análise de evolução da rentabilidade da TRANSARCHER limitada aos seis primeiros meses de 2005 para ocultar os efeitos dos reajustes concedidos, já que o último aumento foi dado justamente em junho de 2005, com efeitos no segundo semestre deste ano. A afirmação, contudo, não procede, pois o último reajuste nos preços teve repercussão no faturamento da TRANSARCHER durante todo o mês de junho de 2005 e esse aumento foi suficiente para a manutenção da rentabilidade desta empresa, razão pela qual não foram concedidos novos reajustes. É descabida a comparação de preços efetuada pela autoridade autuante. Considerou preços fechados com transportadores de longa distância, que operam com rotas diárias, feitas com veículos de grande porte, com aproveitamento de carga/espaco/peso/volume gerados pelo ganho de escala. Em seguida, comparou esses preços com os cobrados pela TRANSARCHER junto à SUPERMERCADOS ARCHER S/A, em fretes de dedicação exclusiva, em rotas exclusivas, em trechos urbanos, com veículos de pequeno porte, a serem prestados a qualquer tempo e a qualquer hora. A comparação, portanto, se deu entre serviços com características distintas, de modo que as conclusões extraídas a partir dessa comparação são temerárias. Não há nos autos elementos que demonstrem que os preços vigentes em fevereiro de 2005 estariam alinhados com o que seria praticado pelo mercado em prestações de serviços exatamente iguais. As cotações de mercado e as propostas de terceiros não são documentos fiscais sujeitos a guarda pelo prazo decadencial, de modo que a ausência deles não pode servir de fundamento para a glosa das despesas, glosa essa que se deu com base apenas na opinião pessoal da autoridade autuante, desacompanhada de provas.

Por fim, pede a impugnante que seja reconhecida a nulidade do lançamento decorrente da suposta simulação nas cisões realizadas em 08/2004 e 01/2005 e, caso assim não se entenda, pede que seja afastada a multa qualificada (150%), por não estar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou conluio. Ademais. Requer que sejam desconsideradas as glosas das despesas de frete, por não haver prova nos autos da suposta infração e por resultar o lançamento de arbitramento de preços por meio de critério não previsto na legislação de regência.

3.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) houve por bem julgar improcedente a impugnação, em decisão assim ementada (e-fls. 1623/1640):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

SIMULAÇÃO DE CISÃO - REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - SERVIÇOS DE FRETE E LOGÍSTICA CONTRATADOS JUNTO A EMPRESA CONTROLADA - REAJUSTES INJUSTIFICADOS - DESPESAS NÃO USUAIS E ANORMAIS

Constatada a prática de simulação de cisão com o fim de dissimular operação de criação de empresas com subscrição e integralização de capital com bens pertencentes ao ativo da respectiva controladora, é cabível a tributação da reserva de reavaliação realizada nos moldes previstos no art. 439, parágrafo único, IV, do RIR/1999. A prática de simulação evidencia conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, autorizando a imposição de multa qualificada (150%). Uma vez demonstrado que foram concedidos reajustes injustificados, a empresa controlada, no preço de serviços de frete e logística por estas prestados a sua controladora, correta é a glosa das despesas contabilizadas, por serem não usuais e anormais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005 AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de e-fls. 1646/1681, via do qual, em apertada síntese, sustenta:

- a liceidade das cisões realizadas em 08/2004 e 01/2005, inexistindo provas sobre simulação;
- a inaplicabilidade da multa agravada de 150%, por não restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou conluio; e
- a ausência de provas de que as despesas com fretes parcialmente glosadas, referentes aos ajustes nos preços praticados pela Transarcher, apresentaram valores superiores aos preços normais e usuais de mercado para as mesmas prestações; também não havendo provas de que os preços considerados pela fiscalização como corretos seriam adequados para as operações, sendo que o arbitramento dos preços não é compatível com os critérios descritos na legislação de regência.

2.Submetido o feito a julgamento em sessão de 20.07.2023 e tendo sido identificada irregularidade na representação processual, esta Turma Ordinária, por meio da Resolução nº 1402-001.764, decidiu determinar a que a Unidade de Origem procedesse à intimação da Recorrente para que providenciasse a devida regularização.

3.Com o atendimento da medida proposta, retornaram os autos para prosseguimento do julgamento.

4.É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

5.A tempestividade do Recurso Voluntário já foi atestada pela Resolução n.º 1402-001.764, tendo a Recorrente promovido a regularização da sua representação processual mediante a juntada de nova via do apelo, nos termos da petição de e-fls. 1718/1754, desta feita com assinatura digital certificada pelo portal e-CAC, razão pela qual dele conheço.

6.Cuidam os autos de lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2005, decorrentes da dedução indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas administrativas e de aluguel desnecessárias e despesas de transportes não admitidas, bem como pela falta de cômputo da realização de reserva de reavaliação correspondente a bens que foram utilizados na integralização de capital em empresas controladas, além da compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa em montante superior ao limite legal de 30%. A multa de ofício foi aplicada no patamar de 75%, com exceção da falta de cômputo da realização de reserva de reavaliação, em que a penalidade incidiu da forma qualificada de 150%.

7.Na apuração dos créditos tributários, a fiscalização efetuou a compensação de ofício dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL existentes em 31.12.2004, prejuízos esses que foram inteiramente consumidos. Isto porque a Recorrente, segundo a fiscalização, ao dividir o primeiro trimestre de 2005 em dois períodos de apuração em virtude de operação de cisão considerada simulada e que implicou na tributação da reserva de reavaliação dos bens transferidos para as empresas controladas, acabou por compensar indevidamente prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL naquele período de apuração, sem observar o limite legal de 30%, já que o resultado consolidado do trimestre foi inferior ao apurado na DIPJ do período anterior à cisão, reduzindo o limite compensável, mesmo com as infrações detectadas, o que culminou na glosa do prejuízo compensado indevidamente.

8.A Recorrente admitiu, já na fase de impugnação, a correção das glosas de despesas administrativas e de aluguel, tidas por desnecessárias. Deste modo, a controvérsia persiste nos seguintes aspectos:

- falta de cômputo da realização de reserva de reavaliação no lucro real e na base de cálculo da CSLL, e respectiva multa qualificada;
- despesas de transporte glosadas; e
- compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

DAS CISÕES REALIZADAS EM 08/2004 E 01/2005

9. Compulsando-se os autos, verifica-se que a Recorrente foi cindida parcialmente em 05.08.2004, operação na qual foram vertidos para a empresa TRANSARCHER TRANSPORTES LTDA. os veículos para transporte de carga e os funcionários do setor de transportes, bem como as respectivas obrigações trabalhistas; e, para a empresa INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS ARCHER LTDA., móveis, equipamentos e utensílios próprios para a atividade de panificação, juntamente com os funcionários do setor correspondente e as respectivas obrigações trabalhistas (e-fls. 260/264).

10. Ademais, segundo o ajustado no Protocolo de Intenções e Justificação de Cisão datado de 23.07.2004 (e-fls. 244/250), além da redução do capital social e do cancelamento das ações decorrentes da cisão da Recorrente, foram emitidas novas ações, no mesmo número e valor das canceladas, integralizadas pelos seus acionistas com a parcela do acervo líquido devido a cada um por ocasião da cisão, sendo que a cindida utilizou o acervo líquido para integralizar capital social nas empresas cindidas, passando estas a serem controladas por aquela. Deste modo, o capital social da Recorrente, após as operações, continuou com o mesmo valor e com o mesmo número de ações anteriormente existentes, pertencendo aos mesmos titulares que anteriormente as detinham.

11. Posteriormente, em 03.03.2005, a Recorrente submeteu-se a novo evento de cisão parcial, por meio do qual foram vertidos para a TRANSARCHER diversos funcionários e os respectivos encargos de provisão de férias e 13º salário, além de terreno com construção, móveis, utensílios, máquinas e equipamentos, com redução do capital social e conseqüente cancelamento de ações (e-fls. 266/274). Simultaneamente, houve aumento do capital social da SUPERMERCADOS ARCHER S/A na mesma proporção das ações anteriormente canceladas pela cisão, sendo as novas ações integralizadas pelos acionistas mediante cessão e transferência do direito à integralização das cotas de capital aumentadas na beneficiária TRANSARCHER (e-fls. 143/151).

12. Em minuciosa análise das operações, o item 3 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de e-fls. 1384/1440 traz as seguintes considerações:

(...)

Assim, a cisão se presta para transferir patrimônio da empresa cindida para uma ou mais sociedades beneficiárias, com a respectiva formação de capital nestas, que passa a ser desvinculado da empresa original. Assim, no caso de criação de novas empresas por evento de cisão, estas serão independentes da empresa cindida, apesar de poderem ter a mesma constituição societária, caracterizando efetivamente a cisão, que obrigatoriamente comporta uma divisão do patrimônio e de capital.

Não foi o que ocorreu no caso presente.

Já no Protocolo de Intenção e Justificação de Cisão de 23/07/2004 (DOC 16) há o registro expresso da anulação da redução do capital social que obrigatoriamente deveria haver no evento, conforme o item 6 daquele instrumento que merece ser integralmente transcrito:

6. CAPITAL SOCIAL — EMPRESA A SER CINDIDA

Como estabelecido, os bens, direitos e obrigações, representativos da parcela cindida do patrimônio da EMPRESA A SER CINDIDA, serão vertidos para as EMPRESAS BENEFICIÁRIAS, com a conseqüente redução proporcional de seu capital social e cancelamento das respectivas ações. A EMPRESA A SER CINDIDA, emitirá novas ações, na mesma quantidade das ações anteriormente canceladas, que serão integralizadas pelos seus acionistas, com a parcela do

acervo líquido, devido para cada um, por ocasião da cisão. A EMPRESA A SER CINDIDA, utilizará este acervo líquido para integralizar capital social nas EMPRESAS BENEFICIÁRIAS, passando estas a serem controladas e controladora. O capital social da EMPRESA A SER CINDIDA, permanecerá ao final desta operação com o valor e número de ações idênticos aos descrito no item 4.1 acima.

Assim, o primeiro período do parágrafo recém transcrito trata da redução proporcional do capital social da empresa cindida, com o cancelamento das respectivas ações, providência necessária para a perfeita caracterização da cisão. Ocorre que no mesmo ato, de forma simultânea, há um segundo evento, que descaracteriza por completo a pretendida cisão, permanecendo inalterado o capital social da empresa teoricamente cindida, conforme expressamente reconhecido na frase final do trecho transcrito. o que agora se detalha:

3.1. Do Aumento de Capital da Empresa Cindida

Conforme o item 6 do Protocolo de Intenção e Justificação de Cisão que aqui se transcreveu, na mesma ocasião foi efetuada a emissão de novas ações pela empresa cindida, na mesma quantidade e valor das que foram canceladas pela redução de seu capital social em virtude da cisão.

E o mesmo protocolo determina que as novas ações serão integralizadas por seus acionistas, com a parcela do acervo líquido que seria devido para cada um em virtude da cisão, e mais, que a empresa cindida utilizará este acervo líquido para integralizar capital social nas empresas beneficiárias.

Vejamos o teor da Ata da 25ª Assembléia Geral Extraordinária da contribuinte, realizada em 05 de agosto de 2004 (DOC 17), especialmente as deliberações que tratam dos eventos aqui abordados, que deixam cristalino o efetivo contorno dos eventos praticados naquela ocasião:

Deliberações: foi deliberado e aprovado, pela unanimidade dos votos dos presentes, e sem reservas, os seguintes atos:

...

(IV) Redução do capital social subscrito desta companhia, em função da cisão, no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), com o cancelamento de 1.084 (um mil oitenta quatro ações) distribuídas aos acionistas na mesma proporção da participação de cada um no capital social desta companhia.

(V) Os acionistas cedem e transferem para esta sociedade, dando neste ato a mais ampla e geral quitação, os seus direitos de participação no capital social das empresas beneficiárias, em troca de novas 1.084 (um mil oitenta quatro) ações desta companhia, emitidas neste momento, pelo valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Desta forma as novas ações serão integralizadas pelo valor total de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), pelos acionistas, na mesma proporção da participação de cada um no capital social desta companhia, mediante a cessão e transferência do direito de integralização de 30.000 (trinta mil quotas) no valor de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) na empresa beneficiária Transarcher Transportes Ltda, em constituição.....; e 30.000 (30 mil quotas) no valor de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) na empresa beneficiária Indústria e Comércio de Alimentos Archer Ltda, em constituição,...

(V) Portanto, a parcela do capital cindido, será utilizada por esta sociedade para integralização de 99,6678% do capital social das sociedades beneficiárias Transarcher Transportes Ltda, e Indústria e Comércio de Alimentos Archer Ltda, sendo que estas, portanto, passarão a controladas desta sociedade, tudo conforme já estabelecido no protocolo de intenções, que é parte integrante deste documento.

Resta claro que desde a sua concepção a operação de cisão parcial estava atrelada a um segundo evento, de aumento de capital da empresa a ser cindida, na exata proporção da redução causada pela cisão, descaracterizando de forma absoluta as características essenciais

para a definição de tais eventos, ou seja, a necessária divisão do capital social da empresa cindida (caput do artigo 229 da Lei 6.404/76), e que as ações integralizadas nas empresas beneficiárias sejam atribuídas aos titulares da empresa cindida, em substituição às extintas em virtude da redução do capital social (parágrafo 5º do mesmo artigo, com a redação dada pela Lei 9.457/97).

Ao final dos dois eventos efetuados de forma conjugada em 05/08/2004, a empresa fiscalizada permaneceu com o seu capital social inalterado, distribuído entre seus acionistas na exata proporção anterior a tais eventos. Além disso, seus sócios não receberam uma única ação das empresas beneficiárias, já que incontinenti transferiram tal direito para a empresa cindida.

Assim, o patrimônio da empresa pretensamente cindida permaneceu inalterado em seu valor, sem qualquer divisão. Apenas qualitativamente houve alteração, pela mera substituição dos bens, direitos e obrigações "vertidos" para as empresas criadas, pelo valor do investimento que passou a deter nas mesmas.

Ou seja, a cisão foi apenas formal, mas não efetiva.

3.2. Da Caracterização da Simulação

Feito o perfeito delineamento dos eventos ocorridos na data de 05/08/2004, resta identificar a efetiva motivação dos mesmos e a consequência prática dos atos formalizados.

Conforme Greco (2004⁶, p. 344 e seguintes) determinadas situações envolvendo operações societárias recomendam especial atenção em sua análise, descritas como "Operações Preocupantes" em sua obra "Planejamento Tributário", pois denotam provável excesso que desvirtuam as operações realizadas. E a primeira característica abordada pelo autor já denota a necessidade da análise acurada no caso concreto, a saber:

• Operações Estruturadas em Sequência:

Conforme o autor, tal denominação corresponde a "*aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede*". E continua:

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa única que informa todo o conjunto. Nestes casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes existirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

Dai uma questão de caráter metodológico. Qual o objeto a ser analisado e enquadrado na legislação tributária?

O autor ainda assegura que, em tais casos, "*é preciso indagar qual a situação antes da deflagração da sequência de etapas ... e qual a situação final resultante da última das etapas*". E conclui sobre este aspecto:

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 está pretendendo opor ao fisco (o complexo ou cada parte).

Finalmente, neste tópico, o autor aborda a importância do elemento tempo nestas operações em etapas, sendo relevante destacar o seguinte trecho de sua obra:

Em certas hipóteses, a proximidade temporal (p.ex., alterações societárias ocorridas no curso de algumas horas mediante ingresso de novo sócio, reavaliação da empresa, cisão seletiva etc.) é um indício da unicidade da operação. Mas em outras hipóteses o lapso temporal curto pode se justificar em função de algum evento relevante para o empreendimento que tenha ocorrido no interregno (p. ex., anúncio de uma medida governamental, anúncio da proibição de importação de certo produto por determinado país, acidente ocorrido etc.).

No caso concreto as operações foram efetuadas simultaneamente, demonstrando que todo o desenho do conjunto foi planejado de forma única. Assim, a motivação das duas operações (cisão parcial seguida do aumento de capital da empresa cindida) também é única, não havendo sentido considerá-las de forma isolada.

E, seguindo a orientação do autor citado, é de se verificar no caso em estudo se existe motivo autônomo legítimo que justifique cada uma das etapas, a saber:

- 1ª etapa: Cisão parcial da contribuinte, com as seguintes consequências:

Redução de seu patrimônio e de seu capital social, com o cancelamento de ações;

Criação de duas empresas beneficiárias, TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, cuja participação no capital social deveria ser dos sócios da empresa cindida.

- 2ª etapa, simultânea à primeira: Aumento do capital social da empresa cindida, na exata proporção das quotas anteriormente canceladas, anulando todos os efeitos característicos da cisão:

Recomposição do patrimônio da cindida e de seu capital social;

Os sócios da empresa cindida abrem mão de sua participação nas empresas beneficiárias, em troca das novas ações emitidas pela cindida.

Em relação à primeira etapa, a única consequência que persistiu ao final dos eventos foi a criação de duas novas empresas. Mas os elementos caracterizadores do evento de cisão foram integralmente anulados pela 2ª etapa. Aliás, para esta última etapa não há qualquer motivação autônoma que a justifique, uma vez que existiu exclusivamente para anular alguns dos efeitos da etapa anterior.

Ou seja, ao final dos eventos houve de fato a criação de novas empresas, mas não originárias de uma efetiva cisão parcial da companhia originária.

Prosseguindo nesta análise, vejamos qual foi a efetiva alteração da configuração societária consideradas as duas etapas praticadas pela contribuinte. Uma única sociedade, a fiscalizada SUPERMERCADOS ARCHER, criou duas novas empresas, TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, da qual manteve controle societário quase absoluto (99,6678% das quotas de cada uma delas), sem qualquer redução de seu patrimônio ou alteração de sua composição societária. Sua parte no capital social das empresas criadas foi integralizada com diversos bens integrantes de seu ativo. Assim, as duas etapas formalizadas podem ser substituídas por uma única, direta, qual seja: **Criação de duas novas empresas, cujo capital social foi subscrito com bens pertencentes ao ativo da contribuinte fiscalizada.**

Não há qualquer óbice para a adoção desta forma direta, sem qualquer restrição para a transferência dos funcionários e respectivas obrigações para as empresas controladas. Aliás, esta forma direta é a que efetivamente se configurou no evento realizado, e mais, é a que está indicada nos registros contábeis e fiscais da contribuinte, como se verá oportunamente.

A análise da formatação final pretendida e de fato alcançada não justifica a adoção da figura da cisão societária, que só ocorreu formalmente, mas não de fato.

Assim, resta analisar as verdadeiras motivações da eleição de uma reorganização societária complexa, efetuada em duas partes ocorridas simultaneamente, cujo objetivo único da etapa final foi anular parte dos efeitos da primeira etapa. E, no caso, há importantes consequências tributárias, não confessadas nos atos formais, mas identificadas neste procedimento fiscal, vinculadas à tributação da reserva de reavaliação dos bens supostamente 'vertidos', mas que, de fato, foram utilizados para integralização de capital nas empresas controladas pela contribuinte.

A) Das Consequências Tributárias do Real Evento Ocorrido

Como ficou claramente demonstrado, as operações societárias formalmente aparentes dissimularam a verdadeiramente praticada, qual seja, a criação de novas empresas controladas pela fiscalizada, cujos capitais seriam integralizados, majoritariamente, com diversos bens reavaliados em período anterior.

Esta subscrição em bens do capital social das empresas criadas em 2004 caracteriza a realização destes bens, com a necessária realização da reserva de reavaliação vinculada aos mesmos. Especificamente sobre o assunto há o seguinte artigo do RIR/99, que trata do diferimento da tributação desta reserva:

Art 439. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou

de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 36).

Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 36, parágrafo único, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, arts. 1.º, inciso VII, e 8.º):

I - na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada;

III - em cada período de apuração, em montante igual aparte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder a participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou

IV - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma do inciso lido art. 435, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica.

Assim, apesar dos eventos simulados terem sido praticados em 2004, o diferimento da tributação da reserva de reavaliação gera efeitos nos anos-calendário subsequentes, o que justifica toda análise feita neste procedimento fiscal, cujo período auditado corresponde ao ano de 2005.

Como se detalhará adiante, a contribuinte fiscalizada de fato manteve a escrituração da conta de reserva de reavaliação vinculada aos bens "vertidos" em 2004, denunciando que, de fato, nenhuma cisão ocorreu, já que o tratamento contábil, nesta hipótese, é diverso do que foi efetivamente adotado pela empresa.

Por outro lado, o evento aparente de cisão não comportaria a tributação da reserva de reavaliação pela contribuinte fiscalizada, uma vez que esta seria transferida para as empresas cindendas, onde mereceriam o tratamento tributário do artigo 441 do RIR/99:

Art. 441 - As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Assim, as reservas aparentemente transferidas seriam tributadas nas sucessoras conforme a sua efetiva realização, sendo que no caso presente não houve qualquer tributação, já que as sucessoras TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER optaram pela tributação na forma do lucro presumido desde a constituição destas empresas.

Feitas tais observações, resta responder se estamos diante de uma reorganização societária efetuada, de fato, via cisão parcial, ou de mera simulação. Efetivamente prevalece a segunda alternativa, pois, ao final das operações analisadas não ocorreu nenhuma das características necessárias da cisão: divisão de patrimônio e redução de capital social da empresa cindida, com seus sócios recebendo as novas cotas das empresas cindendas.

Ao contrário, o capital social da empresa supostamente cindida permaneceu inalterado, da mesma forma que seu patrimônio permaneceu de mesmo tamanho, já que ficou com o investimento nas controladas criadas em substituição aos bens, direitos e obrigações supostamente vertidos.

Ao invés da encenada cisão houve a efetiva criação de duas novas empresas controladas pela contribuinte fiscalizada, cujo capital foi integralizado majoritariamente com bens integrantes de seu ativo. Assim não há qualquer motivação legítima para a aparente cisão, a não ser os impróprios benefícios tributários relacionados à realização da reserva de reavaliação, jamais confessados nos atos formais lavrados.

Vejamos o conceito de simulação, atualmente estampado no seguinte artigo do Código Civil em vigor (Lei 10.406/2002):

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

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

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

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

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

§ 2º *Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.*

Os atos praticados e aqui sob análise enquadram-se no inciso II recém transcrito, já que o conteúdo dos atos formais praticados não guarda correlação com a realidade.

A finalidade do instituto da cisão não se verificou no caso presente. Com apoio nos artigos 226 e 229 da Lei 6.404/76, vimos que a cisão se trata de instituto do direito privado destinado à reorganização societária, onde ocorre uma sucessão de direitos e obrigações através de uma transferência de parcela de patrimônio líquido, para a formação do capital da sociedade resultante. Tal capital deveria ser composto de novas cotas, para serem atribuídas aos titulares da cindida, em substituição às suas cotas extintas naquela empresa (vide parágrafo 5º do artigo 229 da Lei das S/A).

Resta claro, portanto, que os atos praticados foram simulados, pela ausência de propósito legítimo e pela artificialidade dos negócios realizados, que tinham por único objetivo a obtenção de economia fiscal. A formatação adotada não teria sido praticada se não fosse a possibilidade de afastar a tributação da reserva de reavaliação.

No caso presente, temos a figura da simulação relativa, onde os atos simulados escondem o efetivamente ocorrido, qual seja, no caso presente, a criação de duas novas empresas, controladas diretas da contribuinte, cujos capitais foram majoritariamente subscritos com bens integrantes de seu ativo.

Caracterizada a simulação, conforme o já visitado Artigo 167, § 1º, 'II' do novo Código Civil, vemos que o artigo 149 do CTN autoriza o Fisco a realizar a autuação, sendo aplicável ao presente caso o inciso VII, conforme segue:

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;

(...)

Assim, com a anulação dos negócios jurídicos simulados, tem-se que a reserva de reavaliação dos bens transferidos para as empresas controladas deve ser submetida à tributação, na forma do já transcrito artigo 439 do RIR/99.

Antes, porém, de detalharmos e quantificarmos a tributação desta reserva, faz-se necessário tratar de nova reorganização societária, desta vez praticada no período sob fiscalização.

4. Do Evento de Cisão Parcial de 03/03/2005

Os contornos desta nova pretensa cisão estão definidos na Ata da 26ª Assembléia Geral Extraordinária (DOC 18), ocorrida naquela data, das quais se transcrevem as deliberações de interesse:

2.2 - Redução do capital social subscrito desta companhia, em função da cisão, no valor de R\$ 1.140.000,00 (um milhão cento e quarenta mil reais), com o cancelamento de 20.585 (vinte mil, quinhentos e oitenta e cinco) ações, distribuídas aos acionistas na mesma proporção da participação de cada um no capital social desta companhia.

2.3 - Os acionistas cedem e transferem para esta sociedade, dando neste ato a mais ampla e geral quitação, os seus direitos de participação no capital social das empresas beneficiárias, em troca de novas 20.585 (vinte mil, quinhentos e oitenta e cinco) ações desta companhia, emitidas neste momento, pelo valor total de R\$ 1.140.000,00 (um milhão cento e quarenta mil reais):

Desta forma as novas ações serão integralizadas pelo valor de R\$ 1.140.000,00 (um milhão cento e quarenta mil reais), pelos acionistas, na mesma proporção da participação de cada um no capital social desta companhia, mediante a cessão e transferência do direito de integralização de 1.140.000,00 (um milhão cento e quarenta mil) quotas no valor de R\$ 1.140.000,00 (um milhão cento e quarenta mil reais) na empresa beneficiária Transarcher Transportes Ltda,...

2.4 - Portanto, a parcela do capital cindido ,s será utilizada por esta sociedade para integralização de capital social da empresa beneficiária. Desta forma, haverá um aumento da participação societária, desta sociedade na empresa beneficiária, da qual já detém o controle societário, tudo conforme já estabelecido no protocolo de intenções, que é parte integrante deste documento.

Temos, portanto, operação similar à anterior, valendo as mesmas argumentações já despendidas no tocante à simulação. Vejamos, então, o detalhamento das deliberações recém transcritas, com apoio no "Protocolo de Intenções e Justificação de Cisão" e respectivo "Laudo de Avaliação" relativos ao evento (DOC 10, apresentados em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal).

Neste caso, os eventos que transparecem são os seguintes:

- 1ª etapa: Cisão parcial da contribuinte:

Foram transferidos para a empresa TRANSARCHER diversos funcionários e os respectivos encargos de provisão de férias e 13º salário, além de terreno com construção, móveis, utensílios, máquinas e equipamentos, implicando na versão de patrimônio líquido – conforme valores a seguir.

Patrimônio líquido vertido: R\$ 3.092.117,21, da seguinte forma:

- Reserva de reavaliação dos bens vertidos: R\$ 1.874.586,85;
- Lucros acumulados vertidos: R\$ 77.530,36;
- Redução do Capital Social (20.585 ações): R\$ 1.140.000,00.

Assim, houve aumento na mesma proporção do capital social da controlada TRANSARCHER, cuja participação deveria ser dos sócios da empresa cindida.

- 2ª etapa, simultânea à primeira: Aumento do capital social da empresa cindida:

A empresa cindida SUPERMERCADOS ARCHER promove na mesma ocasião a recomposição de seu capital social, aumentando-o na exata proporção das quotas anteriormente canceladas pela aparente cisão. Estas novas cotas são integralizadas pelos acionistas pela cessão e transferência do direito de integralização das cotas de capital aumentadas na beneficiária TRANSARCHER.

Assim, os efeitos característicos da cisão são completamente anulados por este segundo evento, permanecendo íntegro o capital social da empresa supostamente cindida, com mera alteração qualitativa de seu patrimônio, pela troca de bens, direitos e obrigações pelo aumento do investimento que possuía em sua controlada TRANSARCHER.

Para este evento específico ocorrido em 2005, a empresa foi expressamente intimada a justificar cada uma das etapas ocorridas, conforme o Termo de Intimação Fiscal 04, cujos quesitos são agora transcritos, juntamente com a análise das informações prestadas (DOCs 29 e 30):

Quesito 01:

Detalhar a motivação que justificou a tomada de decisão pela cisão parcial ocorrida em 2005, já que o teor do "Protocolo de Intenções e Justificação de Cisão" é genérico, restringindo-se a citar "conveniências de ordem econômica, financeira, administrativas e tributárias", mas sem explicitá-las. Assim, a resposta deverá desenvolver, com detalhes, as consequências práticas observadas ou esperadas após a cisão, do ponto de vista de cada uma das conveniências apontadas no protocolo;

As motivações apresentadas se restringiram às vantagens a serem obtidas pela reestruturação dos negócios praticados pelo grupo, pela criação de novas empresas. Tais motivações são legítimas, mas não abordaram o principal aspecto da cisão, ou seja, em

nenhuma linha de sua resposta transpareceu a intenção de reduzir o capital social ou o patrimônio da sociedade. A resposta ao quesito seguinte esclarece o assunto.

Quesito 02:

Informar detalhadamente todas as justificativas que amparam a decisão relativa ao aumento de capital social da contribuinte, efetuado em 03/03/2005 imediatamente após a cisão parcial ocorrida.

Em resposta, a empresa afirma que os acionistas optaram em não ser sócios diretos das controladas, e sim acionistas indiretos, a fim de "preservar a unicidade do grupo de acionistas, impedindo desta forma que as participações nos diferentes ramos, com diferentes rentabilidades, pudesse interferir na equidade do patrimônio dos acionistas e, por outro lado, impedindo o ingresso de 'terceiros' ao grupo de acionistas, pela alienação, penhora, etc, das participações desses acionistas nas então controladas".

Ora, as motivações espelhadas na resposta afastam por completo a razoabilidade da eleição do evento de cisão para a consecução de tais propósitos, uma vez que tal forma de reorganização tem, por natureza intrínseca, a característica de criar empresas independentes da companhia a ser cindida, independência esta não desejada pelos acionistas de SUPERMERCADOS ARCHER.

Resta claro, portanto, que todos os objetivos perseguidos e informados pela contribuinte em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal 04 podiam ser alcançados na forma direta, ou seja, pelo aumento do capital social de sua controlada TRANSARCHER, integralizado diretamente pela controladora, sem necessidade da adoção de qualquer evento de cisão.

Cabem para este evento de 03/03/2005, portanto, todas as considerações já despendidas sobre a simulação e a economia tributária pretendida pela empresa.

As duas etapas formalizadas dissimulam a verdadeira operação ocorrida: Aumento de capital em sua controlada TRANSARCHER, subscrito com bens pertencentes ao ativo da contribuinte fiscalizada, e transferência de funcionários e respectivas obrigações.

Assim, temos mais uma vez a necessária tributação da reserva de reavaliação vinculada aos bens transferidos para a TRANSARCHER, na forma do artigo 439 do RIR/99.

5. Do Tratamento Contábil Adotado pela Empresa

Vejam, inicialmente, qual seria a expectativa relativa aos lançamentos contábeis originários dos eventos praticados pela contribuinte aqui discorridos.

Em relação ao evento praticado em 05/08/2004, a primeira etapa caracterizada pela cisão encenada deveria gerar na contabilidade da contribuinte a baixa dos ativos e passivos transferidos, inclusive da reserva de reavaliação correspondente (R\$ 756.090,10), bem como registrar a devida diminuição de seu capital social (R\$ 60.000,00).

Já a segunda etapa, caracterizada pela recomposição do capital social da companhia cindida, aumentando-o na mesma proporção da diminuição ocasionada pela cisão parcial, com novas cotas integralizadas pelos sócios com o direito de participação nas recém criadas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, deveria gerar na empresa os seguintes lançamentos contábeis:

- No patrimônio líquido:

Aumento do capital social, no valor de R\$ 60.000,00;

- No ativo permanente:

Registro do investimento nas recém criadas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER. Para este registro, é necessário levar em consideração a necessidade da equivalência patrimonial, já que se trata de investimentos relevantes (artigos 384 e 385 do RIR/99). Logo, há que se desdobrar o valor destes investimentos em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e o deságio praticado, correspondente à diferença entre o custo de aquisição do investimento e seu valor patrimonial. Assim, teríamos:

Investimento na TRANSARCHER:

Valor patrimonial: R\$ 693.054,09⁷;

Custo de aquisição: R\$ 30.000,00⁸;

Deságio praticado: R\$ 663.054,09.

Investimento na ALIMENTOS ARCHER:

Valor patrimonial: R\$,123.036,01⁹;

Custo de aquisição: R\$ 30.000,00¹⁰;

Deságio praticado: R\$ 93.036,01.

Desta forma, o ativo permanente da contribuinte deveria indicar o valor destes investimentos pelo seu valor patrimonial, ajustado em uma sub-conta que representasse o deságio praticado na aquisição.

Ocorre que tais providências não foram adotadas pela contribuinte. Conforme balancete patrimonial do mês de janeiro de 2005 (DOC 20), vemos que em 31/12/2004 os investimentos em questão estão contabilizados nas seguintes contas de seu ativo permanente, sem qualquer menção aos valores dos deságios praticados:

1.3.1.2 (891) - Investimentos em Controladas e Coligadas - Custo Corrig:

1.3.1.2.0001 (11000) - Transarcher Transportes Ltda;

1.3.1.2.0002 (12000) - Indústria e Comércio de Alimentos Archer Ltda.

Da mesma forma, a reserva de reavaliação que deveria ter sido baixada permanece controlada na contabilidade da contribuinte, nas seguintes contas de seu patrimônio líquido, conforme o mesmo balancete de janeiro de 2005:

2.4.3.2 (13000) - Reservas de Reavaliações - Controladas :

2.4.3.2.0001 (13100) - Transarcher Transportes Ltda;

2.4.3.2.0002 (13200) - Indústria e Comércio de Alimentos Archer Ltda.

Assim, resta claro que a contabilidade da contribuinte não registrou o evento praticado em 05/08/2004 da maneira que os atos formais praticados quisessem transparecer, já que não efetuou a necessária baixa da reserva de reavaliação que teria sido vertida pela cisão encenada, e tampouco registrou os valores de deságio que teriam sido praticados na integralização do capital social recomposto da empresa supostamente cindida, feita pelo valor nominal das cotas das empresas criadas no evento.

Dissecada a contabilização do evento ocorrido em 2004, vejamos agora a cisão encenada em 03/03/2005, onde teria sido vertido para a empresa TRANSARCHER patrimônio líquido de R\$ 3.092.117,21 na seguinte composição:

- Reserva de reavaliação dos bens vertidos: R\$1.874.586,85;
- Lucros acumulados vertidos: R\$ 77.530,36;
- Redução do Capital Social de SUPERMERCADOS ARCHER: R\$ 1.140.000,00.

Apesar deste evento ter sido deliberado conforme Assembléia Geral realizada no mês de março, os lançamentos contábeis vinculados foram efetuados em 01/02/2005, data do Protocolo de Intenção e Justificação da Cisão (DOC 10). Assim, foram baixados os bens vertidos (imóveis, veículos, equipamentos e máquinas), bem como registrada a diminuição do capital social, lucros acumulados e das reservas de reavaliação vinculadas aos bens vertidos. A seguir são reproduzidos os lançamentos vinculados a esta diminuição do patrimônio líquido (DOC 13).

Data: 01/02/2005;

Histórico: "Valor referente Baixa de. Cisão parcial à Transarcher Transportes Ltda em 2005";

Contas debitadas e valor do lançamento:

2.4.1.1.0001 (2051) - Capital Social: R\$ 1.140.000,00;

2.4.3.1.0002 (10000) - Reserva de Reavaliação: R\$ 1.874.586,85;

2.4.5.2.0001 (2246) - Lucros Acumulados: R\$ 77.530,36.

Na mesma data a empresa registrou em sua contabilidade os efeitos da recomposição de seu capital social (segunda parte do evento), pela criação de novas cotas integralizadas pelos sócios com o aumento do investimento a que teriam jus na TRANSARCHER em virtude da cisão encenada:

Data: 01/02/2005;

Histórico: "Valor referente emissão de novas ações integralizadas com participação em controladas - Transarcher Transportes em 2005";

Valor do lançamento: R\$ 1.140.000,00;

Conta debitada: 1.3.1.2.0001 (11000) - Transarcher Transportes Ltda;

Conta creditada: 2.4.1.1.0001 (2051) - Capital Social.

Como se vê, apesar da obrigatoriedade da equivalência patrimonial, aqui também a empresa não registrou o incremento no valor do investimento que já detinha em sua controlada pelo valor patrimonial das novas cotas, com o necessário destaque do deságio desta operação. Ao invés disso, registrou as novas cotas que passou a deter de TRANSARCHER pelo custo de aquisição das mesmas.

Em 03/03/2005 a empresa complementou sua contabilização da forma que julgou conveniente para representar a reorganização exteriorizada, especificamente com os seguintes lançamentos:

1º Lançamento:

Data: 03/03/2005;

Histórico: "Valor referente Cisão Supermercados Archer S/A com versão para Transarcher Transportes Ltda em 03/03/2005";

Valor do lançamento: R\$ 1.874.586,85;

Conta debitada: 1.3.1.2.0001 (11000) - Transarcher Transportes Ltda;

Conta creditada: 2.4.3.2.0001 (13100) - Reserva de reavaliação - Controladas: Transarcher Transportes Ltda.

2º Lançamento:

Data: 03/03/2005;

Histórico: "Valor referente Cisão Supermercados Archer S/A com versão para Transarcher Transportes Ltda em 03/03/2005";

Valor do lançamento: R\$ 77.530,36;

Conta debitada: 1.3.1.2.0001 (11000) - Transarcher Transportes Ltda;

Conta creditada: 2.4.5.2.0001 (2246) - Lucros Acumulados.

Através destes dois lançamentos a empresa adequou o valor de seu investimento na Transarcher ao seu efetivo valor patrimonial, mas creditando indevidamente as contas de lucros acumulados e de reserva de reavaliação em suas controladas no patrimônio líquido, quando o caminho correto seria a contabilização do deságio ocorrido.

A primeira impropriedade praticada refere-se à recomposição de seu estoque de lucros, já que o lançamento de 03/03/2005 acabou por anular o efetuado em 01/02/2005, apesar da determinação expressa no protocolo de cisão que o valor de R\$ 77.530,36 teria sido vertido no evento. Também restou anulada a versão da reserva de reavaliação correspondente aos bens transferidos para sua controlada, no valor de R\$ 1.874.586,85.

Assim, a própria contabilidade da contribuinte demonstra que, de fato, nenhuma cisão ocorreu, já que seus efeitos não estão representados em seus assentamentos contábeis, ou melhor, foram expressamente anulados. Ao final de todos os lançamentos ocorridos, o valor do patrimônio líquido da empresa permanece de mesmo tamanho, já que há a recomposição integral das contas representativas de capital social, lucros acumulados e reservas de reavaliação. Já do lado do ativo e passivo, há simples substituição dos bens, máquinas, equipamentos e obrigações transferidos pelo incremento na mesma proporção de seu investimento em sua controlada TRANSARCHER.

Os próprios registros contábeis denunciam que a operação ocorrida foi, de fato, o aumento de capital em sua controlada TRANSARCHER, subscrito com bens pertencentes ao ativo da contribuinte fiscalizada, e transferência de funcionários e respectivas obrigações.

Outro deslize praticado pela contribuinte na caracterização de seus atos simulados foi a ausência de registro dos efeitos da cisão na parte "B" de seu LALUR¹¹. Um dos objetivos deste livro fiscal é manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos

de apuração subsequentes (artigo 262, inciso III do RIR/99). Nos casos de cisão parcial, há vedação expressa da utilização do prejuízo fiscal proporcional à parcela do patrimônio líquido vertido, tanto pela sucessora como pela empresa cindida. É o exato teor do seguinte artigo do mesmo RIR/99:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei n.º 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei n.º 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Assim, a empresa deveria fazer os devidos ajustes na parte "_B" de seu LALUR do ano-calendário 2005, nas contas representativas dos saldos de prejuízos fiscais a compensar (fls. 7 a 10 do LALUR, DOC 08), pela baixa do equivalente a 15% de tais estoques, que seria o percentual do patrimônio líquido alegadamente vertido.

Porém, a empresa não fez qualquer ajuste nos valores de prejuízo compensáveis em seu LALUR devido ao evento de cisão, o que também evidencia que, de fato, nenhuma cisão ocorreu.

6. Da Obrigatória Realização da Reserva de Reavaliação dos Bens Vertidos

Afastados os negócios jurídicos simulados, devemos considerar os efeitos tributários dos atos efetivamente ocorridos, o que implica na tributação da reserva de reavaliação dos bens transferidos para as empresas controladas, na forma do já transcrito artigo 439 do RIR/99.

Citado artigo permite o diferimento da tributação da parcela correspondente reavaliação de bens incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica para subscrição de capital, enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. E exatamente a manutenção da reserva de reavaliação dos bens transferidos foi o procedimento contábil adotado pela contribuinte, como já foi devidamente demonstrado no tópico anterior deste termo.

Ao invés de registrar a baixa das reservas de reavaliação alegadamente vertidas para suas controladas pelos eventos de cisão encenados, a contribuinte as manteve em seu patrimônio líquido, apenas efetuando a sua reclassificação contábil, transferindo os valores da conta '2.4.3.1.0002 (10000) - Reserva de Reavaliação', para as contas '2.4.3.2.0001 (13100) - Transarcher Transportes Ltda' e '2.4.3.2.0002 (13200) - Indústria e Comércio de Alimentos Archer Ltda.', ambas pertencentes ao grupo '2.4.3.2 (13000) - Reservas de Reavaliações - Controladas'.

Voltando ao citado artigo 439 do RIR199, vemos que no caso presente é aplicável o inciso IV de seu parágrafo único, ou seja, o valor da reserva de reavaliação deverá ser computado na determinação do lucro real da investidora no mesmo período de apuração e na mesma proporção em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma do inciso II do art. 435 do mesmo regulamento, que também se transcreve:

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;*
- b) depreciação, amortização ou exaustão;*
- c) baixa por perecimento....*

Apesar das empresas controladas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER serem tributadas pelo lucro presumido, estão obrigadas à manutenção da escrituração completa, na forma da legislação comercial, já que são investimentos relevantes da investidora SUPERMERCADOS ARCHER (artigos 384 e 387 do RIR199). Assim, é obrigatória a adoção da equivalência patrimonial, com apuração de balanço patrimonial nas controladas, afetado inclusive pela depreciação dos bens reavaliados que foram transferidos.

Assim, conforme Termo de Intimação Fiscal 13 (DOC 74), a contribuinte foi intimada a informar, em relação aos bens transferidos para suas controladas nos eventos de 05/08/2004 e 03/03/2005, quais foram os valores realizados pelas mesmas em cada trimestre do ano-calendário 2005, por depreciação, alienação ou baixa por perecimento. A informação solicitada

deveria também discriminar os valores realizados, indicando a parcela corresponde ao valor original dos bens e a corresponde A. reavaliação dos mesmos.

Atendendo a esta intimação (DOC 75), a contribuinte informou os valores baixados pelas controladas relativos as reservas de reavaliação dos bens transferidos, ilustrados na tabela seguinte:

Tabela 01: Valores realizados pelas controladas da contribuinte, vinculados às reavaliações dos bens transferidos de sua controladora:

Período	Transarcher		Alimentos Archer	Total Trimestral
	Depreciação	Alienação	Depreciação	
1º trimestre	48.080,56	0,00	2.642,73	50.723,29
2º trimestre	52.578,37	17.090,28	2.642,73	72.311,38
3º trimestre	52.189,95	0,00	2.642,73	54.832,68
4º trimestre	52.189,95	0,00	2.642,73	54.832,68
Total Anual por Empresa	222.129,11		10.570,92	

Tais valores são compatíveis com os demonstrativos trimestrais de apuração de resultado de suas controladas, apresentados na forma de balancetes em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 03 (DOCs 21, 24 e 28).

6.1. Dos Efeitos no Resultado Tributável de SUPERMERCADOS ARCHER

Conforme já relatado, a empresa fiscalizada manteve o controle em sua contabilidade da reserva de reavaliação correspondente aos bens transferidos para as suas empresas controladas nos eventos societários aqui dissecados. Ao final do ano de 2005, a empresa efetua a baixa de parte destas reservas de reavaliação, justamente nos montantes em que os valores reavaliados foram realizados por suas controladoras. Basta confrontar os lançamentos abaixo, extraídos da contabilidade da fiscalizada, com os valores listados na tabela anterior deste termo (DOC 13):

Data: 31/12/2005;

Histórico: "Valor referente Realização Reserva de Reavaliação Transarcher Transportes Ltda em 2005";

Valor do lançamento: R\$ 222.129,11;

Conta debitada: 2.4.3.2.0001 (13100) - Reserva de reavaliação - Controladas: Transarcher Transportes Ltda;

Conta creditada: 2.4.5.2.0001 (2246) - Lucros Acumulados.

Data: 31/12/2005;

Histórico: "Valor referente Realização Reserva de Reavaliação Ind.Com. Alimentos Archer Ltda em 2005";

Valor do lançamento: R\$ 78.060,54;

Conta debitada: 2.4.3.2.0002_(13200)_- Reserva de reavaliação - Controladas: Indústria e Comércio de Alimentos Archer Ltda.

Conta creditada: 2.4.5.2.0001 (2246) - Lucros Acumulados.

Apesar dos lançamentos indicarem que a baixa da reserva teve contrapartida na conta de lucros acumulados, a análise das DIPJ¹² apresentada (DOC 01) e dos demonstrativos trimestrais de apuração de resultado da contribuinte (DOC 20) demonstra que tal valor não integrou o lucro tributável da empresa em nenhum dos períodos de apuração de 2005, em afronta ao parágrafo único do artigo 439 do RIR/99.

Assim, torna-se necessário o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser apurado, conforme auto de infração lavrado nesta data, na infração designada:

Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real: Realização da Reserva de Reavaliação.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. Sao Paulo: Dialética, 2004.

⁷ Conforme laudo de avaliação - DOC 16.

⁸ Conforme Ata da 25ª Assembléia Geral Extraordinária - DOC 17, especificamente da deliberação 'V', já transcrita neste termo.

⁹ Conforme laudo de avaliação - DOC 16.

¹⁰ Conforme Ata da 25ª Assembléia Geral Extraordinária - DOC 17, especificamente da deliberação 'V', já transcrita neste termo.

¹¹ Livro de Apuração do Lucro Real

¹² DIPJ: Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica

13. Apreciando a impugnação oferecida pela Recorrente às e-fls. 1493/1519, a r. decisão recorrida assim enfrentou a questão:

No tocante essa infração, a argumentação da impugnante tem como eixo central o fato de que as operações foram praticadas no exercício da autonomia da vontade, não havendo que se falar em desconsideração do negócio jurídico ou em simulação, já que não há prova nesse sentido. Aduz que não há norma que obrigue as partes à prática dos negócios jurídicos na forma sugerida pela autoridade autuante e que os objetivos desses negócios constam expressamente dos documentos que os formalizaram. Argúi, ainda, que os eventuais equívocos nas escrituração das operações não autorizam que essas sejam desconsideradas.

Antes de apreciar os fatos envolvidos na presente lide, convém tecer algumas considerações sobre o alcance do conceito de simulação no direito tributário brasileiro.

O CTN, expressamente, em seu art. 149, VII, situa a simulação no campo da ilicitude. O Supremo Tribunal Federal, em decisão anterior até mesmo ao CTN, já reconheceu a ilicitude de operação simulada em matéria tributária. À época, a legislação admitia a dedução, na DIRPF do ano-calendário de 1948, de prêmio pago a título de seguro de vida. Tendo em conta essa possibilidade, o contribuinte, na situação apreciada pelo STF, contraiu empréstimo junto à seguradora, ao final do ano-calendário, a fim de pagar o prêmio.

No início do ano-calendário seguinte, rescindiu o contrato de seguro e, com a devolução do prêmio pago, quitou o empréstimo, ainda que não integralmente. O prêmio foi deduzido na DIRPF. Diante desse caso, a mais alta Corte do país proferiu decisão assim ementada:

IMPOSTO SOBRE A RENDA - DEDUÇÃO DO PREMIO DE SEGURO DE VIDA. SE TOTAL, A PREMIO ÚNICO, PAGO POR EMPRESTIMO DA SEGURADORA, RESGATADA APOLICE NO ANO SEGUINTE, CARACTERIZA-SE A SIMULAÇÃO FRAUDULENTA CONTRA O FISCO. - INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DA LEI FISCAL. - APLICAÇÃO DE TEORIA DA SIMULAÇÃO DOS ATOS JURIDICOS. (RMS 16.050, 17/08/66)

Ainda quanto a esse julgado, merecem ser transcritas algumas palavras do Ministro Aliomar Baleeiro: “Essa interpretação econômica do Direito Fiscal que os juristas, geralmente, repelem, nada mais é do que o princípio, ou melhor, aquilo que V. Exa. conhece como mestre e ensinou a tantas gerações: a teoria da simulação dos atos jurídicos, de Ferrara tal como a expôs no Brasil nosso antecessor e mestre nesta Casa, Ministro Eduardo Espínola. Porque aí é uma simulação. Simula-se um seguro, para efeito de obter-se uma dedução e depois se resgata logo a apólice.”

A Receita Federal, enfrentando situação diversa, mas guiada pelos mesmos critérios, também reconheceu a ocorrência de simulação no Parecer Normativo CST nº 46, de 17 de agosto de 1987, no qual está descrito caso em que uma empresa A, cujo capital é inteiramente pertencente a grupo sediado no exterior, constitui uma empresa B, mediante cisão parcial de seu patrimônio, sendo mantidas nas empresas A e B as mesmas participações acionárias dos investidores estrangeiros. Em seguida, a empresa A adquire parte do capital da empresa B, de forma que o montante pago aos investidores estrangeiros na operação é qualificado juridicamente como retorno de capital. O referido Parecer afirma que a operação é simulada, pois o objetivo real é a remessa de lucros ao exterior, concluindo que devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado. A base legal da tributação, neste caso, seria o art. 51 da Lei nº 7.450, de 23.12.1985, que prescreve a incidência do imposto de renda sobre “todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do imposto de renda”.

Esses pronunciamentos são reveladores do alcance do conceito de simulação no direito tributário. Demonstram que nesse campo não são admitidas operações engendradas arditosamente com o fim de afastar a incidência da norma tributária. As operações devem ter substância econômica e propósito negocial concreto para que os respectivos efeitos tributários sejam admitidos.

A situação versada nos autos, conforme já referido, trata de duas seqüências de operações com as mesmas características, quais sejam: operação de cisão, com o conseqüente cancelamento de ações da empresa cindida, e simultânea emissão de novas ações por esta empresa, no mesmo número e valor das canceladas, integralizadas pelos seus acionistas com a parcela do acervo líquido devido a cada um por ocasião da cisão, sendo que a cindida utilizou o acervo líquido para integralizar capital social nas empresas cindendas. Como resultado dessas operações, não houve alteração dos acionistas da SUPERMERCADOS ARCHER S/A (empresa cindida). Da mesma forma, permaneceu inalterado o patrimônio desta empresa em seu valor, havendo apenas alteração qualitativa, pela mera substituição dos bens, direitos e obrigações vertidos às empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, pelo valor do investimento que passou a nelas deter.

É de se perquirir se, dadas as características das operações praticadas, a causa negocial típica das operações de cisão está presente. Não se trata, conforme pretende fazer crer a impugnante, de apenas emitir uma opinião a respeito dos negócios realizados. A causa ou propósito negocial subjacente às operações de cisão está prevista no art. 229 da Lei n.º 6.404/1976, nos seguintes termos:

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

(...)

§ 5º **As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam;** a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei n.º 9.457, de 1997) (grifo nosso)

Como se infere da disposição normativa acima transcrita, **da cisão, quando parcial, decorre necessariamente a divisão do capital da companhia cindida, com extinção proporcional das ações, acompanhada de integralização, com o patrimônio vertido e na mesma proporção, de ações na companhia cindenda.**

Em outras palavras, a causa negocial da cisão é a divisão do patrimônio de uma empresa, com versão do patrimônio dela a uma ou mais empresas, ingressando os acionistas da empresa cindida no capital social da empresa para a qual foi vertido o patrimônio da empresa cindida. Sem essas características, não há que se falar em cisão.

Conforme bem notou a autoridade autuante, as operações de aumento de capital da SUPERMERCADOS ARCHER S/A, realizadas concomitantemente às supostas “cisões” praticadas pela impugnante, descaracterizam por completo as cisões, retirando delas o propósito negocial que, consoante a lei, lhes é subjacente. Isso porque o patrimônio da SUPERMERCADOS ARCHER S/A não foi alterado quantitativamente, mas apenas qualitativamente. Mais que isso, contrariamente ao que prescreve o acima transcrito art. 229 da Lei n.º 6.404/1976, ao final das operações os acionistas da SUPERMERCADOS ARCHER S/A não ingressaram no quadro societário das empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, já que a própria SUPERMERCADOS ARCHER S/A passou a controlar essas empresas, diretamente.

Diante disso, é correta a conclusão da autoridade autuante no sentido de que: 1- a seqüência de operações praticada em 05/08/2004, formalizada em duas etapas, pode ser substituída por uma única e direta operação, consistente na criação das empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER com capital subscrito pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A e integralizado com bens pertencentes ao ativo desta empresa; 2- a seqüência de operações praticada em 03/03/2005, também formalizada em duas etapas, pode ser substituída por uma única e direta operação, consistente na subscrição de capital da TRANSARCHER pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A e integralização desse capital com bens pertencentes ao ativo desta empresa.

A motivação para a formalização dessas operações com recurso a negócios jurídicos cuja causa é diversa foi desvendada com precisão pela autoridade autuante e consiste na economia de tributos pela não tributação das reservas de reavaliação realizadas.

De fato, nos termos do art. 439, IV, do RIR/1999, havendo subscrição em bens de capital social de outra pessoa jurídica, tendo esses bens sofrido reavaliação com contrapartida em conta de reserva de reavaliação, o valor dessa reserva deve ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que os houver recebido realizá-los.

Ao praticar a seqüência de operações já referida, a SUPERMERCADOS ARCHER S/A tentou fugir a essa regra, já que a reserva de reavaliação acompanhou o capital vertido às empresas TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER. Tendo em vista que essas empresas optaram pelo lucro presumido, a reserva de reavaliação realizada tampouco foi tributada nelas, pois a regra inscrita no art. 441 do RIR/1999 só atinge os contribuintes submetidos à apuração do lucro real.

Trata-se, portanto, de típica simulação relativa, na qual o negócio jurídico dissimulado foi a subscrição pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A de capital nas empresas TRANSARCHER e SUPERMERCADOS ARCHER S/A, e integralização desse capital com parcela do patrimônio pertencente à própria SUPERMERCADOS ARCHER S/A.

Diante disso, e com base nos fundamentos acima expostos, correta é a tributação da operação dissimulada, incluindo-se a reserva de reavaliação realizada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tal como procedeu a autoridade autuante.

14.No seu Recurso Voluntário, a Recorrente reedita e reforça os argumentos já apresentados na sua impugnação, no sentido de que as operações foram praticadas na forma e nos limites da lei, dentro da prerrogativa volitiva dos acionistas.

15.Acrescenta que *“NÃO DISSIMULOU NADA, não deixou de tornar público nenhum ato, não desviou ou alterou NENHUM dos fundamentos do protocolo de intenções das duas cisões, sendo livre de qualquer controvérsia que SEMPRE foram CLARAMENTE evidenciados TODOS os objetivos das cisões e decorrentes versões parciais de patrimônio, bem como também sempre estiveram perfeitamente descritas, de forma direta, clara e precisa, a LEGÍTIMA intenção dos acionistas em, depois de terem ingressado no quadro societário das empresas destinatárias das versões parciais do patrimônio da ‘Supermercados Archer S/A’, integralizarem suas cotas dessas empresas destinatárias, no capital desta, e o próprio fato de tudo isto estar claramente descrito em todos os instrumentos, PÚBLICOS, FORMAIS E LEGALMENTE PREVISTOS, afasta qualquer possibilidade SÉRIA de ser apontada a existência de simulação”*.

16.Defende que *“realizou a ‘cisão’ de parte do patrimônio da ‘Supermercados Archer S/A’, para incorporação no patrimônio das empresas ‘Transarcher’ e ‘Alimentos Archer’, por que: a) A LEI ASSIM O PERMITE e, b) POR QUE ESSA FOI A DELIBERAÇÃO DOS ACIONISTAS e; mais, NÃO foi feita pela forma proposta como ‘direta’ por intermédio de integralização de capital por que: a) A LEI ASSIM NÃO EXIGE e, b) POR QUE ESSA NÃO FOI A VONTADE DE QUEM DE DIREITO, ou seja, dos acionistas”*.

17.Pois bem, recentemente o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF, via da qual reconheceu a constitucionalidade da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104, de 2001. O referido dispositivo se encontra assim enunciado:

Art. 116. *Omissis.*

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza

dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

18. Do voto da Ministra Cármen Lúcia (Relatora) se destacam os seguintes excertos sobre a injuridicidade da adoção de interpretação econômica como elemento configurador da dissimulação da ocorrência do fato gerador:

6. (...)

Ressalte-se, de pronto, ter sido a norma impugnada incluída no dispositivo do Código Tributário que estabelece quando se tem por ocorrido o fato gerador com seus efeitos, qual seja, o art. 116.

O parágrafo único acrescido ao art. 116 dispõe que *“a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”*

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, *“a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por um forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador”* (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado. Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada,

(...)

8. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

Tem-se no artigo 110:

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Esse dispositivo não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001.

9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

(...)

19.No mesmo sentido, confira-se a lição sempre segura de Paulo de Barros Carvalho¹:

(...) os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não-econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o Direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação.

O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas; mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação.

(...)

20.Ives Gandra da Silva Martins é categórico²:

(...)

Tenho para mim que o artigo 150 inciso I da Constituição Federal não é apenas repetitivo do art. 5º inc. II, mas explicitador de que ao Fisco cabe a espada da imposição, nos estritos limites do que a Constituição lhe permite, e, ao contribuinte, defender-se com o escudo da lei suprema para que não seja obrigado a submeter-se a exigências indevidas. Pretende, todavia, o Fisco suprir as omissões legislativas por interpretações econômicas, superativas da lei formal. Porém, em direito tributário, não cabe a interpretação econômica. Sendo o tributo uma norma de rejeição social (Teoria da Imposição Tributária, Ed. LTR, 2ª. ed., 1998), deve o Fisco respeitar, rigorosamente, o disposto na legislação para exigir os tributos constitucionalmente devidos, não podendo jamais desconsiderar, superar, eliminar as formas legais e legitimamente adotadas pelo contribuinte, para fazer prevalecer outra, à sua escolha, que implique maior arrecadação.

(...)

21.Segundo ensina Ingrid Aragão Freitas Porto, *“Na interpretação econômica o que importa na verificação da existência de relação jurídica tributária é o seu conteúdo econômico, e não a forma jurídica. O que importa não é o fato gerador, mas a capacidade contributiva. Assim, se um ato do contribuinte não estiver previsto legalmente como fato*

¹ “O absurdo da interpretação econômica do ‘Fato Gerador’ - Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 102, jan./dez. 2007, pp.455/456.

² “A Interpretação Econômica no Direito Tributário”, Gazeta Mercantil, 06.07.2005, disponível para consulta em http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/10/23/65a6741a2005091_a_interpr_eco_no_dir_trib.pdf.

gerador, mas os seus efeitos econômicos forem similares aos de fatos geradores, então, pode esse ato ser tributado, a despeito de não estar tipificado”³.

22. Depreende-se, desse modo, que não é dado à autoridade administrativa “*desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*” (cfe. parágrafo único do art. 116 do CTN), **mediante uma interpretação meramente econômica.**

23. Ressalte-se que a “*economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível*” revela, para Hugo de Brito Machado, técnica de elisão fiscal⁴. Já evasão fiscal, nas palavras de Luis Flávio Neto, “*se constitui a partir do momento que se verifica a utilização pelo contribuinte de práticas expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico, com o objetivo de evitar, minorar ou retardar o pagamento de tributos*”⁵.

24. Portanto, o simples fato de o contribuinte poder alcançar o mesmo resultado mediante a adoção de uma determinada forma jurídica, dentre tantas outras à sua disposição, desde que lícita, não basta para a desconsideração das operações praticadas, independentemente de se submeterem à menor carga tributária, visto que tal estratégia não configura evasão, mas sim elisão fiscal.

25. Nessa ordem de ideias, o fato de a Recorrente ter realizado as operações que constituem o cerne da acusação, quando os mesmos objetivos poderiam ter sido alcançados pela utilização de forma mais simples e direta, mas com maior carga tributária, não é suficiente para que sejam desqualificadas.

26. Contudo, no caso *sub examine*, percebe-se que as operações realizadas, apesar de formalmente lícitas quando analisadas individualmente, refletem artifício que, depois de consideradas conjuntamente, redundou no mesmo *status* original, **sob os primas societário e patrimonial.**

27. Realmente, primeiramente ocorreu a cisão parcial da Recorrente, com versão patrimonial para as empresas cindendas. Ato contínuo, foi efetivado o aumento do seu capital social, na mesma proporção das quotas anteriormente canceladas pela cisão, integralizado pelos acionistas, mediante cessão e transferência do direito de integralização das cotas de capital das cindendas.

28. Conseqüentemente, tomados os eventos cisão e aumento de capital, sendo este dimensionado na exata proporção da redução causada pela cisão, o resultado final foi que a Recorrente manteve o seu capital social inalterado, distribuído entre seus acionistas na mesma proporção que detinham anteriormente, fato ao qual se alia a circunstância de não terem

³ “A tipicidade aberta e a interpretação econômica no Direito Tributário”, II Jornada de Direito Tributário, Coleção Jornada de Estudos Esmaf, 13, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Escola de Magistratura Federal da 1ª Região, outubro/2012, p. 149.

⁴ “Breves Notas sobre o Planejamento Tributário”. In: Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade. (Org.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP, 2007 p. 360

⁵ “Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário”, 2011. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 201, p. 54

permanecido com qualquer participação nas empresas beneficiárias, já que transferiram tal direito para a Recorrente (cindida).

29. Assim, uma vez que o contexto das operações indica claramente que a efetivação das cisões, com versão patrimonial para as empresas cindidas e recomposição societária, jamais constituiu o real objetivo das partes envolvidas, em desatenção ao disposto no artigo 229, §5º da Lei nº 6.404, de 1976⁶, é clara a configuração de simulação, nos termos do inciso II do artigo 167 do Código Civil, *in verbis*:

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

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

(...)

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

(...)

30. Registre-se que as razões recursais insistem em apregoar a legalidade das operações e o direito dos interessados de realizá-las da forma como melhor lhes aprouvesse, o que não se discute, mas tergiversam sobre a questão fulcral em debate nos autos, que reside exatamente na constatação de que as cisões, que têm por pressuposto o destaque patrimonial vertido a outra ou outras empresas, ao fim e ao cabo, não ocorreu.

31. De mais a mais, ainda que não se possa tomar os aspectos econômicos das operações como fatores determinantes para a sua desconfiguração, a interpretação jurídica dos atos praticados, considerando-se o desvirtuamento do instituto da cisão, conduz inexoravelmente à sua nulidade, devendo desse modo ser prestigiado o lançamento no ponto combatido.

DA MULTA QUALIFICADA

32. Insurge-se a Recorrente contra a qualificação da multa, reeditando seus argumentos sobre a inoccorrência de simulação e aduzindo que inexistem elementos de prova da ocorrência de dolo, fraude ou conluio a justificar o incremento.

33. O v. aresto vergastado apreciou o tema nos seguintes termos:

Também é correta a imposição de multa qualificada nessa hipótese, já que a simulação praticada evidencia conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Verifica-se, portanto, a ocorrência da hipótese descrita no art. 71, I, da Lei nº 4.502/1964, à qual remete o art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

Registre-se, ainda, que a jurisprudência administrativa mais atual sobre a matéria é no sentido de ser cabível a aplicação de multa qualificada quando for constatada a prática de simulação, tal como se observa no seguinte julgado:

⁶ Lei 6.404/1976 (Lei das S/A): “Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. (...) § 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto.”

MULTA QUALIFICADA.

Em caso de simulação, a inoponibilidade das operações efetuadas em sequência ao Fisco decorre de sua própria ilicitude, o que afasta a possibilidade de configuração de planejamento tributário lícito e justifica a qualificação da multa de ofício. (Ac. 1202-000.890, Primeira Seção do CARF, Rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, Sessão de 06/11/2012) (grifo nosso)

34.O item 10 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de e-fls. 1384/1440 é claro ao indicar os motivos que conduziram à qualificação da penalidade: *“O dolo, no presente caso, encontra-se patente no evidente intuito de fraudar, embasado em atos formais viciados pela simulação como já restou demonstrado, na medida que houve a exteriorização de dois eventos de cisão inexistentes, a fim de evitar a tributação da reserva de reavaliação de bens utilizados para integralizar capital em empresas controladas, com evidente intuito de reduzir o lucro tributável. Logo, resta indubitável que o comportamento da empresa visou impedir o conhecimento, pelo fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. Essa situação legitima a aplicação da multa no percentual previsto no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96. Em consequência, as multas de ofício sobre os tributos apurados foram aplicadas neste procedimento no percentual de 150%, especificamente no caso da infração ‘Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real: Realização da Reserva de Reavaliação’. Para as demais infrações detectadas, o percentual aplicado para apuração da multa de ofício foi de 75%”*.

35.*In casu*, a multa foi aplicada no patamar de 150% com fundamento no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que na ocasião se encontrava assim redigida:

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

(...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

36.Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964, estatuem:

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

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

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

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

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

37.Como visto anteriormente, a simulação se configurou na medida em que a efetivação das cisões, com versão patrimonial para as empresas cindendas e respectiva

recomposição societária, jamais constituiu, declaradamente, o real objetivo das partes envolvidas.

38. Nesse cenário, é manifesta a prática de conduta dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, evidenciando a tipificação de sonegação, nos termos do indigitado artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

39. Inabalável, portanto, a r. decisão atacada também neste ponto.

40. Não obstante, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

41. Evidencia-se que a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

42. Adicionalmente, a fiscalização não enveredou, por não constituir fator relevante à época, na perquirição da ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

43. Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

DAS DESPESAS COM FRETES

44. A Recorrente também é acusada de ter deduzido despesas com fretes pagos em favor da sua controlada TRANSARCHER TRANSPORTES LTDA. em valores superiores aos que seriam admitidos pelo artigo 299 do RIR/1999, em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores, *litteris*:

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).

§ 3º. O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

45. O excesso foi identificado pela fiscalização nos reajustes de preços concedidos no período, conforme detalhadamente expendido no item 9 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de e-fls. 1384/1440, a saber:

9. Das Despesas de Transporte Contratadas Junto a TRANSARCHER

A nova formatação do grupo empresarial ARCHER adotada em 2004 permitiu a obtenção de significativa economia tributária para as empresas, legítima desde que feita dentro dos limites normais e usuais das relações empresariais. Tal economia foi propiciada pela criação de duas novas empresas, TRANSARCHER e ALIMENTOS ARCHER, que têm como cliente exclusiva a sua controladora SUPERMERCADOS ARCHER.

Assim, ao invés de manter os setores de transporte e panificação dentro da empresa, a contribuinte SUPERMERCADOS ARCHER criou em 2004 as empresas citadas, permitindo a transferência dos lucros gerados por tais setores para estas controladas. Assim, o faturamento de tais controladas passa a ser apropriado como despesa pela contribuinte, reduzindo o seu lucro líquido e o resultado tributável.

De outro lado, as empresas controladas possuem volume de faturamento que as permitem fazer a opção pelo lucro presumido, e efetivamente adotaram tal forma de tributação no ano-calendário 2005, que lhes foi muito mais vantajosa. A tabela seguinte ilustra a vantagem da opção pelo lucro presumido no caso da empresa TRANSARCHER, conforme dados extraídos dos demonstrativos de apuração de resultado trimestrais desta empresa (DOC

28), fornecidos pela fiscalizada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 03, e das DIPIJ apresentadas.

Tabela 07: Comparação entre o lucro bruto apurado por TRANSARCHER e o lucro presumido tributável:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receitas	514.454,52	827.624,65	925.194,01	1.117.095,45
Despesas	353.476,85	550.676,99	540.557,88	581.767,58
Lucro Bruto	160.977,67	276.947,66	384.636,13	535.327,87
Lucro Presumido	47.019,50	93.074,09	83.345,18	100.723,52

De tal tabela pode-se afirmar, grosso modo, que se a empresa TRANSARCHER continuasse como um departamento dentro da contribuinte, esta aumentaria sua base tributável na mesma proporção do lucro bruto de sua controlada, já que é obrigada ao lucro real. Ou seja, ao invés de se apropriar das despesas contabilizadas advindas de seu relacionamento com a TRANSARCHER (que corresponde ao faturamento desta), teria apenas as despesas suportadas por sua controlada. Assim, teria uma diminuição de suas despesas dedutíveis contabilizadas na mesma magnitude que o lucro bruto da sua controlada, aumentando no mesmo valor seu lucro líquido e resultado tributável. Assim, a formatação empresarial adotada permite uma redução significativa da base de tributação da contribuinte, enquanto a sua controlada, ao adotar o lucro presumido, apura base de cálculo em montante significativamente menor do que a redução alcançada pela controladora.

Como já dito, a formatação adotada é legítima, sendo lícito As empresas se organizarem de modo a obter a maior economia tributária possível. Só que há limites a serem observados, uma vez que, nesta situação, as empresas ficariam tentadas a obter a maior economia tributária possível, distorcendo as relações comerciais dentro do grupo, quando comparadas, por exemplo, às situações de livre mercado.

Fazendo a análise financeira e tributária do caso concreto, vê-se que cada majoração efetuada nos preços pactuados dos serviços contratados de sua controlada TRANSARCHER gera uma economia tributária direta para o grupo, que pode ser efetivamente mensurada, sendo de relevo para o caso concreto a prestação de serviços de transporte.

Cada real acrescido na despesa com a controlada TRANSARCHER gera uma economia tributária potencial de R\$ 0,3092 para o grupo. Vejamos:

A carga tributária da contribuinte, considerados o imposto de renda (alíquota de 25% já com o adicional) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, alíquota de 9%), corresponde a 34% sobre o lucro real. Logo, o aumento de despesa e consequente redução de R\$ 1,00 na base de cálculo gera uma redução tributária de R\$ 0,34 para a controladora.

Já a controlada, ao adotar o índice de presunção de 8% para a prestação de serviços de transporte, oferece A. tributação do IRPJ apenas R\$ 0,08 da receita adicional de R\$ 1,00 gerada.

Pela aplicação da mesma alíquota de 25% (considerado também o adicional) sobre esta base presumida, temos um acréscimo no imposto devido de R\$ 0,02. Quanto A contribuição social, o índice de presunção a ser aplicado é de 12%, correspondendo a uma base de cálculo de R\$ 0,12 para cada real acrescido na receita. A aplicação da alíquota de 9%, gera um valor de CSLL de R\$ 0,0108 (pouco mais de um centavo). Assim, cada real acrescido na receita de prestação de serviços de transporte gera IRPJ e CSLL adicionais de R\$ 0,0308 para a controladora.

Comparando os valores, para cada real acrescido nas despesas de transporte contratadas junto A TRANSARCHER temos uma economia tributária superior a trinta centavos para o grupo, ou seja, a empresa SUPERMERCADOS ARCHER deixa de pagar R\$ 0,34 de IRPJ e CSLL, enquanto a carga tributária da TRANSARCHER aumenta em apenas R\$ 0,0308.

Pode até haver a falsa impressão que esta economia não é vantajosa, já que, desconsiderados os tributos, houve uma diminuição de um real no resultado da contribuinte controladora. Só que esta impressão é ilusória, pois o resultado do grupo de empresas

permanece o mesmo, já que o resultado da empresa controlada aumenta na mesma proporção da diminuição do resultado de sua controladora, sendo que este resultado pertence integralmente a esta, que detém 99,67% do capital da TRANSARCHER. Assim, o resultado do grupo não é afetado pela majoração da despesa, a não ser pela brutal economia tributária alcançada, de 30% do valor nos eventuais aumentos das despesas de prestação de transportes.

É bom que se diga que esta ilustração numérica apenas é válida para a configuração aqui demonstrada, ou seja, nas situações em que a adoção do lucro presumido seja mais vantajosa do que o lucro real para a empresa contratada, que é o caso presente. Há de se destacar ainda que há limites matemáticos para a pactuação dos preços praticados entre as partes visando obter a maior vantagem tributária possível, pois no caso da apuração de prejuízos pela controlada não haveria a economia tributária apontada, pelo menos de imediato. Mesmo nesta hipótese ainda persiste a vantagem demonstrada, só que a mesma passa a ser postergada, para os períodos de apuração futuros aonde venham a ser compensados os saldos de prejuízo e da base de cálculo negativa da CSLL apurados em virtude de eventual excesso na valoração de tais despesas.

Em vista de tudo o que se expôs, torna-se necessária especial atenção na análise dos preços praticados entre as empresas do grupo ARCHER.

9.1. Da Evolução dos Preços de Serviços de Transporte Prestados pela TRANSARCHER

A) Do Transporte entre Estabelecimentos da Contribuinte

Na presente auditoria foram analisados diversos documentos relativos ao relacionamento comercial da contribuinte com sua controlada TRANSARCHER, sendo retidos em 30/10/2009 cópias dos seguintes contratos (DOCs 31 e 32):

- Cópia do Contrato de Prestação de Serviços de Transportes, lavrado em 15/10/2004, entre SUPERMERCADOS ARCHER e TRANSARCHER, e de seu 10º Termo Aditivo, de 20/10/2004;
- Cópia do Contrato de Prestação de Serviços de Transportes e Logística, lavrado em 03/03/2005, entre SUPERMERCADOS ARCHER e TRANSARCHER, e de seus 10º e 2º Termos Aditivos, de 01/04/2005 e 01/06/2005.

Conforme tais instrumentos, verifica-se que desde sua criação em outubro de 2004, a empresa TRANSARCHER prestava serviços de transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da contribuinte, sendo que a partir de março de 2005 passou também a prestar serviços de logística, detalhados na resposta ao 3º quesito do Termo de Intimação Fiscal 05 da seguinte forma (DOC):

- Recepção, conferência e armazenagem de mercadorias;
- Separação/ordenação;
- Controle de "idade" de produtos perecíveis e ordem de remessa dos mesmos;
- Destinação dos produtos com prazo de validade vencido (devolução, substituição, destruição);
- Movimentação "carga" e "descarga".

A remuneração de ambos os serviços era calculada pela aplicação de percentual sobre o volume de mercadorias transferidas. Assim, até fevereiro de 2005, os percentuais aplicados remuneravam apenas o transporte de mercadorias, conforme os seguintes índices:

Fretes intermunicipais: 3,90%;

Fretes intramunicipais: 2,00%.

A partir de março de 2005 tais percentuais foram majorados, sendo que, por óbvio, a principal justificativa para tal aumento foi o início da prestação de serviços de logística. Assim, os novos percentuais acordados deveriam remunerar tanto o transporte de mercadorias como os serviços de logística, sendo que o contrato de prestação de serviços não distinguiu qual a remuneração específica de cada um destes serviços. Posteriormente, dois novos ajustes nos índices foram efetuados, sempre sem a separação da remuneração devida a cada tipo de serviço prestado.

Assim, os quesitos 04 e 05 do Termo de Intimação Fiscal 05 (DOC 37) solicitaram expressamente que a contribuinte discriminasse, dos percentuais aplicados sobre o valor das

mercadorias transportadas, qual parcela refere-se à remuneração dos serviços de transporte de mercadorias e qual é a parcela relativa aos serviços de logística prestados. A resposta apresentada (DOC 38) não atendeu o que foi expressamente solicitado, restringindo-se a afirmar que os índices pactuados são percentuais médios, adequados para a remuneração dos serviços conjugados de transporte e logística. Logo, não trouxe qualquer novidade ao entendimento possível de ser extraído das cláusulas contratuais, ao passo que a intimação exigia informação específica, qual seja, a distinção entre a remuneração dos serviços de transporte e a relativa ao serviço de logística.

Assim, os quesitos iniciais do Termo de Intimação Fiscal 07 (DOC 44) solicitaram expressamente para que a empresa efetuasse a decomposição exata dos valores pagos para a empresa TRANSARCHER nos diversos meses de 2005, permitindo identificar quais os valores foram pagos em virtude da prestação de serviços de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte e quais se referem h. remuneração dos serviços de logística.

Em sua resposta (DOC 45), a empresa afirmou textualmente o seguinte:

Quanto a composição dos valores cobrados no contrato entre o Supermercados Archer S/A e a empresa Transarcher, esclarecemos que ao longo do tempo, nunca se tratou de uma "segregação" entre o valor do "frete puro" e o "valor da logística" Ç sendo que tal fato se justifica pela "globalidade" dos cálculos quando da formação dos preços dos serviços prestados pela Transarcher.

...

Assim, também é relevante informar que, em todas as aludidas análises quanto ao estabelecimento precário/provisório dos preços e, em todos os aditamentos realizados para o "ajuste" desses preços original e precariamente estabelecidos, a "LOGÍSTICA" foi considerada como sendo representativa de 1/3 (um terço) do valor cobrado e o "FRETE" representativo dos outros 2/3 (dois terços).

Diante dos fatos narrados, os percentuais de "logística" contidos nos valores contratualmente estabelecidos com a Transarcher, são aqueles descritos no "Anexo I", ou seja, representam 1/3 (um terço) dos valores dos serviços contratados e pagos pelo Supermercados Archer S.A.

O citado anexo I da resposta apresentada segregava os valores das receitas auferidas em virtude dos serviços de transporte entre estabelecimentos da contratante e dos serviços de logística prestados, para os meses de fevereiro a junho de 2005, conforme índices da tabela abaixo.

Tabela 08: Percentuais aplicáveis sobre o total de mercadorias transferidas, para a remuneração dos serviços de frete e logística prestados:

Mês	Transferências intramunicipais			Transferências intermunicipais		
	% Total	% Logística	% Frete	% Total	% Logística	% Frete
fev/2005	2,00%		2,00%	3,90%		3,90%
mar/2005	2,90%	0,97%	1,93%	5,20%	1,73%	3,47%
abr/2005	4,10%	1,37%	2,73%	7,20%	2,40%	4,80%
mai/2005	4,10%	1,37%	2,73%	7,20%	2,40%	4,80%
jun/2005	4,80%	1,60%	3,20%	8,80%	2,93%	5,87%

Tais informações foram textualmente ratificadas em procedimento de diligência fiscal¹⁴ feita junto à empresa TRANSARCHER, conforme informações prestadas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 08 (DOCs 50 e 51). Assim, esta auditoria considerou fidedigna a segregação feita pela empresa nos percentuais aplicados, pelo que todas as análises feitas adiante serão baseadas nos percentuais discriminados na tabela anterior.

Conforme se vislumbra na tabela anterior, a remuneração pelos serviços de frete sofreram forte variação positiva no ano-calendário 2005, sendo necessário investigar as justificativas para os reajustes concedidos.

Indagada a respeito destes reajustes pelo 6º quesito do Termo de Intimação Fiscal 05, a contribuinte afirmou que os aumentos pactuados "se referem a busca pela adequação dos valores cobrados pela "Transarcher" a uma realidade de mercado, ao mesmo tempo tornaria esta remuneração como sendo justa e suficiente para a cobertura de seus custos e gastos operacionais, mais a adequada margem de lucros, e ainda objetivando fazer frente a previsão de

investimentos futuros". E termina sua resposta a tal quesito afirmando textualmente que não foram localizadas as memórias de cálculo utilizadas para a composição dos reajustes, dando a entender que tais memórias existem e foram utilizadas para suporte das negociações efetuadas entre as partes.

B) Da Entrega Domiciliar

Além do transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da contribuinte, a empresa Transarcher também efetuava entregas domiciliares a clientes de sua controladora, que eram remuneradas, individualmente, conforme os seguintes valores:

A partir de 20/10/2004 : R\$ 12,20;

Após 03/03/2005 : R\$ 15,80;

Após 01/06/2005 : R\$ 18,80.

Indagada a respeito dos ajustes concedidos para esta atividade específica (7º quesito do Termo de Intimação Fiscal 05), a contribuinte repetiu as mesmas justificativas prestadas para os reajustes concedidos aos demais serviços prestados pela TRANSARCHER, aqui já transcritas, tornando inclusive a se referir mais uma vez a memórias de cálculo que não teriam sido localizadas.

Em vista do exposto, foi incluído o seguinte quesito no Termo de Intimação Fiscal 07:

4. Apresentar as "memórias de cálculo utilizadas para a composição dos reajustes" concedidos em 2005 sobre a remuneração dos serviços contratados de Transarcher, expressamente citadas pela contribuinte nas respostas apresentadas ao quesitos 06 e 07 do Termo de Intimação Fiscal 05;

Na resposta apresentada (DOC 45), a empresa a firmou "*que não foram localizadas as memórias de cálculo utilizadas na época em que foram, em março de 2005 estabelecidos os valores contratuais a serem cobrados pela Transarcher, e mais tarde utilizadas nos aditivos formalizados em abril e junho do mesmo ano*".

Assim, não há qualquer elemento objetivo apresentado que possa justificar os reajustes concedidos, tanto no caso de transporte para os estabelecimentos da contribuinte como no caso das entregas domiciliares.

9.2. Da Análise dos Preços Praticados e dos Reajustes Concedidos

A falta de apresentação de critérios objetivos pela empresa não permite uma análise direta sobre a razoabilidade dos preços dos serviços de transporte contratados pela contribuinte, antes ou após os reajustes efetuados em 2005.

Assim, um bom critério de aferição seria a comparação dos preços pactuados entre as empresas ligadas e os preços praticados quando os mesmos serviços são contratados com terceiros, sem vínculo societário com a empresa. Vejamos tal análise para cada tipo dos transportes contratados.

A) Entrega Domiciliar

No caso das entregas domiciliares, a empresa fiscalizada contratava, no mesmo período, outra prestadora de serviços além da Transarcher, especificamente a de nome Transportes Eliane Rocha Ltda¹⁵, sendo que, para esta última, o reajuste pactuado em 2005 foi de apenas 10%, concedido em uma única ocasião.

O 12º quesito do Termo de Intimação Fiscal 05 (DOC 37) solicitou a apresentação de cópia do contrato de prestação de serviços e dos demonstrativos mensais de apuração dos valores pagos em 2005 à empresa Transportes Eliane Rocha Ltda. Em resposta foram apresentadas cópias dos contratos pactuados e de seus aditivos, além dos recibos mensais relativos aos pagamentos efetuados pela contribuinte (DOC 40).

Quanto aos demonstrativos mensais de apuração solicitados, não foram apresentados, apesar de estarem expressamente previstos no contrato de prestação de serviços de fretes pactuado, conforme o teor das seguintes cláusulas, grifadas nesta transcrição:

Cláusula 3 - Como remuneração a CONTRATANTE pagará ao CONTRATADO, o valor de R\$ 0,60 (sessenta centavos) por quilômetro rodado, mediante apresentação de planilhas e recibos.

Cláusula 4- A CONTRATANTE, providenciará o controle das entregas a domicílio com seus respectivos valores, até o último dia de cada mês.

Assim, o 7º quesito do Termo de Intimação Fiscal 07 (DOC 44) solicitou a apresentação das planilhas mensais elaboradas por Transportes Eliane Rocha, bem como dos controles mensais das entregas a domicílio, expressamente previstos no contrato de prestação de serviços pactuado.

Em resposta a empresa afirma que *"não localizamos em nossos arquivos as planilhas mensais elaboradas por Transportes Eliane e Rocha Ltda, bem como os 'controles mensais de entregas a domicílio', asseverando que tratavam-se de anotações precárias, feitas a mão, que foram apresentadas pela contratada analisada e julgada suficiente para a aprovação dos pagamentos e, tudo leva a crer que foram descartadas em seguida, visto que não se tem rastro de seu paradeiro"* (DOC 45).

Tais documentos são importantes para a comparação entre os preços praticados pela TRANSARCHER e por Transportes Eliane Rocha, já que a base de faturamento destas empresas é diferenciada. Enquanto a TRANSARCHER era remunerada pelo número de entregas domiciliares efetuadas, a empresa Transportes Eliane Rocha recebia o equivalente a R\$ 0,60 por quilometro percorrido. Assim, é necessária a uniformização de tais critérios para a efetiva comparação dos preços praticados.

Assim, esta auditoria expendeu esforços para padronizar tais informações, de um lado tentando identificar o total de quilômetros rodados pela empresa TRANSARCHER para a realização dos serviços de entregas domiciliares, e de outro, identificando o número de entregas efetuadas pela empresa Transportes Eliane Rocha. Como se verá, a primeira opção mostrou-se infrutífera, enquanto a segunda demandou empenho extra desta auditoria para a obtenção de informação fidedigna.

Assim, pela já citada diligência efetuada junto à contratada TRANSARCHER, solicitou-se a mesma que informasse qual a quilometragem mensal despendida para a prestação de serviços de entregas domiciliares (6º quesito do Termo de Intimação Fiscal 08).

Em sua resposta (DOC 51) a empresa diligenciada informou não possuir tal informação, alegando que a cobrança dos serviços prestados leva por base as entregas efetivamente contratadas, de modo que a informação relativa aos quilômetros percorridos nunca foi objeto de controle efetivo pela empresa.

Restou então a comparação do custo pelo número de entregas efetuadas por cada uma das empresas contratadas. Pelo Termo de Intimação Fiscal 07, solicitou-se à fiscalizada que informasse o total de entregas domiciliares efetuadas pela empresa Transportes Eliane Rocha em cada mês do ano-calendário 2005 (8º quesito), sendo informado em resposta que foram efetuadas naquele período 4.824 entregas domiciliares, num total de 92.099 km rodados, a um custo de R\$ 81.047,04. A distribuição mensal de tais entregas foi demonstrada no anexo III-A da resposta protocolada pela contribuinte (DOC 46).

Apesar de não indagada a respeito, a empresa aproveitou o mesmo Anexo ITI-A para demonstrar que os mesmos serviços prestados por Transportes Eliane Rocha, caso contratados de sua controlada TRANSARCHER com base nas entregas efetuadas, representariam um custo anual muito aproximado para a contribuinte, com a mínima diferença de R\$ 126,24, a favor de sua controlada. E discorre extensamente sobre o assunto na resposta protocolada, como tentando convencer esta auditoria que os preços praticados pela TRANSARCHER acabariam por lhe ser mais vantajosos:

Informamos que a contratação dos serviços prestados pela Transportes Eliane e Rocha Ltda, previam o pagamento de valores "por KM rodado", ao passo que, o contrato com a Transarcher prevê uma cobrança "por entrega".

Assim, conforme demonstramos no "Anexo III-A", a maior dificuldade em relação ao contratado com a Transportes Eliane e Rocha é justamente o "volume" de quilômetros rodados em cada entrega, pois se percebe claramente que durante o ano-calendário de 2005, caso os serviços fossem prestados nos moldes da Transarcher, ao final o mesmo serviço teria custado menos ao Supermercado Archer S.A.

Trocando em miúdos, é virtualmente impossível manter um controle eficaz, quanto a necessidade ou não de um terceirizado sair numa determinada rota, ainda que seja para realizar umas poucas entregas, pelo que, cobrará a quantidade de Km percorrida, não importando se foram "duas sacolas" ou, o veículo lotado, ao passo que, quando o determinante é a "quantidade" de entregas, o raciocínio se inverte, sendo do prestador o interesse em "aproveitar ao máximo" a Km percorrida.

Seriam perfeitas as afirmações da contribuinte, caso estivessem calcadas em parâmetros corretos, mas, como se verá, a quantidade de entregas domiciliares efetuadas por Transporte Eliane Rocha durante 2005 estava subestimada, distorcendo por completo o resultado da análise da contribuinte.

É de se destacar que os serviços prestados por Transportes Eliane Rocha Ltda eram submetidos a controles formais, que permitiriam a contratante avaliar a eficiência do serviço prestado. Trata-se dos documentos 'Comprovante de Entrega a Domicílio' e 'Roteirização Logística', cujos modelos integram os anexos II e III da resposta apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 10 (DOC 61). Aqui também a empresa alegou que tais controles foram apresentados pelo prestador do serviço, mas que não foram localizados nos arquivos da empresa, frustrando assim mais uma possibilidade da presente auditoria efetuar as avaliações pertinentes ao assunto.

Em virtude da estranheza causada pela não apresentação das planilhas e controles previstos no contrato pactuado pela contribuinte com Transportes Eliane Rocha, esta auditoria buscou um meio de aferir a informação relativa ao número de entregas efetuada por esta contratada. Conforme resposta ao 9º quesito do Termo de Intimação Fiscal 07, constatou-se que as entregas domiciliares eram cobradas de seus clientes, em valores que variava conforme o perfil de cada uma de suas lojas.

No caso específico da contratada Transportes Eliane Rocha, seus serviços eram prestados exclusivamente para os clientes da loja 08 da fiscalizada (inscrita no CNPJ sob nº 79.257.291/0012-00). Assim, através do quesito inicial do Termo de Intimação Fiscal 10 (DOC 58), foi solicitado à contribuinte fiscalizada que apresentasse demonstrativo, para o mês de dezembro de 2005, relacionando individualmente todas as entregas domiciliares efetuadas a clientes de sua loja 08, contendo obrigatoriamente as seguintes informações: Data da venda, valor total da venda, número do cupom fiscal, valor cobrado do cliente pela entrega.

Ainda pela intimação citada, foi solicitada a disponibilização de todos os cupons fiscais emitidos pelo estabelecimento em foco, justamente com o fito de se averiguar a veracidade das informações a serem prestadas no demonstrativo requisitado.

A análise do demonstrativo apresentado (DOCs 59 e 60) evidenciou que as informações prestadas estavam incompletas, uma vez que os documentos fiscais relacionados se referiram exclusivamente aos equipamentos emissores de cupom fiscal (ECF) 01, 05, 06, 07 e 08, sugerindo a ausência das informações relativas a três ECF (de número 02, 03 e 04).

Em uma das visitas realizadas à contribuinte, verificou-se *in loco* os cupons fiscais disponibilizados conforme Termo de Intimação Fiscal 10, sendo que coincidentemente estavam ausentes os emitidos pelos ECF 02, 03 e 04.

Tais constatações foram relatadas verbalmente na ocasião à contribuinte, que em 11/02/2010 protocolou resposta complementar ao Termo de Intimação Fiscal 10, da qual se destaca (DOC 66):

"... constatamos que a base de dados da época está com algum problema, provavelmente de parâmetros, pelo que, o relatório apresentado como Anexo I, assim como o relatório "original" do sistema que juntamos agora como "Doc 01", não contém as informações dos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais — ECF de número 02, 03 e 04.

Não conseguimos detectar o que ocasionou o problema, bem como não temos como alterar a informação prestada, até por que a informação prestada é a única disponível..."

Assim, a empresa reconhece a omissão de informações no relatório apresentado. Em sua resposta a empresa reconhece ainda que os cupons fiscais dos ECF citados não foram

disponibilizados juntamente com os demais, mas repara tal deficiência: "esclarecemos que foram localizadas as bobinas dos ECF's 02, 03, 04 referentes ao mês de 12/2005 da Loja 08, que estão, juntamente com as demais já disponibilizadas, a disposição desta fiscalização na sede da empresa", o que de fato providenciou.

Finalmente em relação a este assunto, a empresa apresentou relatório complementar, contendo as informações relativas ao mês de dezembro de 2005 dos ECF 02, 03 e 04, restando finalmente atendido o quesito 01 do Termo de Intimação Fiscal 10 (DOC 67).

A análise destes dados relativos a dezembro de 2005 evidenciou inconsistência na informação relativa ao total de entregas efetuadas por Transportes Eliane Rocha Ltda em 2005, que, relembrando, seriam 4.824, distribuídas mensalmente conforme informações constantes do Anexo III da resposta protocolada ao Termo de Intimação Fiscal 07. Ocorre que tal número está subestimado, uma vez que não foram consideradas em seu cálculo as entregas relativas às compras de clientes faturadas pelos emissores de cupom fiscal 02, 03 e 04 de sua loja 08. Tal conclusão é patente para o mês de dezembro, e é possível inferir que a mesma deficiência ocorreu nos demais meses do ano sob investigação.

Assim, para se chegar ao efetivo número de entregas domiciliares feitas por Transportes Eliane Rocha, foram inseridos os seguintes quesitos no Termo de Intimação Fiscal 12 (DOC 71):

1. Elaborar demonstrativo, para o período de janeiro a novembro de 2005, relacionando individualmente todas as entregas domiciliares efetuadas a clientes de sua loja 08 (inscrita no CNPJ sob n.º 79.257.291/0012-00), contendo obrigatoriamente as seguintes informações: Data da venda, número do cupom fiscal, valor cobrado do cliente pela entrega.
2. Informar o total de entregas domiciliares efetuadas pela empresa Transportes Eliane e Rocha Ltda em cada mês do ano-calendário 2005, retificando a informação anteriormente prestada em atendimento ao 8º quesito do Termo de Intimação Fiscal 07;

As respostas apresentadas a tais quesitos permitiram identificar o efetivo número de entregas domiciliares feitas por Transportes Eliane Rocha, e possibilitaram a comparação dos valores praticados pelas transportadoras contratadas (DOC 72 e 73). Aliás, a própria fiscalizada se incumbiu de tal tarefa, já que o Anexo I da resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 12 comparou os valores pagos para a empresa Eliane Rocha com os valores que seriam devidos se a empresa contratada fosse a TRANSARCHER, donde se conclui que esta seria mais onerosa para a contribuinte em R\$ 86.419,56.

A tabela seguinte ilustra a comparação dos valores cobrados por ambas as empresas.

Tabela 09: Total de entregas domiciliares para clientes da Loja 08, e comparação entre os valores efetivamente cobrados por Transportes Eliane Rocha e os estimados caso a empresa contratada fosse a TRANSARCHER:

Mês	Total de Entregas	Valor Unitário TRANSARCHER	Valor Proposto TRANSARCHER	Valor Pago Eliane e Rocha	Diferença
01/2005	968	12,20	11.809,60	7.099,44	4.710,16
02/2005	974	12,20	11.882,80	6.460,96	5.421,84
03/2005	1144	13,80	15.775,20	6.999,60	8.775,60
04/2005	1011	15,80	15.973,80	6.488,22	9.485,58
05/2005	862	15,80	13.619,60	6.451,28	7.168,32
06/2005	798	18,80	15.002,40	6.432,80	8.569,60
07/2005	767	18,80	14.419,60	6.739,94	7.679,66
08/2005	730	18,80	13.724,00	6.827,04	6.896,96
09/2005	651	18,80	12.238,80	6.528,96	5.709,84
10/2005	694	18,80	13.047,20	6.864,88	6.182,32
11/2005	706	18,80	13.272,80	6.704,72	6.568,08
12/2005	764	18,80	14.363,20	7.463,28	6.899,92
Total Anual	10.071,00		167.456,60	81.047,12	86.419,48

A partir dos mesmos dados, é ainda possível calcular qual o custo médio por entrega domiciliar para a contribuinte quando a empresa contratada é a Transportes Eliane Rocha, que correspondeu a R\$ 8,05, conforme dados da tabela seguinte:

Tabela 10: Demonstrativo do custo médio do serviço de entrega domiciliar no ano de 2005, prestado por Transportes Eliane Rocha:

Mês	Total de Entregas	Valor Pago, Eliane e Rocha	Valor por Entrega
01/2005	968	7.095,44	7,33
02/2005	974	6.460,96	6,63
03/2005	1144	6.991,60	6,11
04/2005	1011	6.489,32	6,42
05/2005	862	6.451,28	7,48
06/2005	798	6.432,80	8,06
07/2005	767	6.739,64	8,79
08/2005	730	6.827,04	9,35
09/2005	653	6.526,36	10,00
10/2005	694	6.864,88	9,89
11/2005	706	6.704,32	9,50
12/2005	764	7.463,28	9,77
Total Anual	10.071,00	81.047,12	8,05

Assim, a análise feita para a loja 08 permite concluir que os preços praticados pela TRANSARCHER são extremamente excessivos. Apesar disso, a contribuinte dispensou os serviços de Transportes Eliane Rocha, sendo que a partir de 11/2006 as entregas domiciliares as clientes da loja 08 foram assumidas por TRANSARCHER (vide anexos IV e V da resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 10— DOCs 62 e 63).

Como ficou demonstrado na tabela anterior, o valor de R\$ 12,20 por entrega domiciliar cobrado pela TRANSARCHER já era mais do que o suficiente para remunerar de forma justa o serviço prestado, já que a mesma atividade contratada com terceiro teria um custo médio de R\$ 8,05 por entrega. Assim, em condições normais e usuais, nenhum aumento deveria ser concedido no decorrer 2005 para a empresa TRANSARCHER. Além do mais, as respostas apresentadas aos seguintes quesitos do Termo de Intimação Fiscal 07 (DOC 44) demonstram que não existia nenhuma situação excepcional que justificasse os aumentos concedidos:

Quesito 10

Informar se existiam diferenças entre o serviço de entrega domiciliar prestado pela empresa Eliane e Rocha Ltda para a sua loja inscrita no CNPJ sob n.º 79.257.291/0012-00, e o mesmo tipo de serviço prestado pela Transarcher para as demais lojas, que possam justificar eventual diferença nos valores da remuneração paga aos transportadores citados. Caso positivo detalhar tais diferenças e suas consequências na remuneração dos serviços prestados;

A resposta apresentada (DOC 45) se ateu a justificar a adoção do critério de pagamento por entrega efetuada, que seria mais efetivo e econômico para a contribuinte do que o pagamento por quilômetro rodado. Assim, não apontou qualquer diferença entre os serviços prestados por uma ou outra transportadora.

Quesito 11

Justificar a concessão de reajustes nos valores pagos para remuneração dos serviços de entrega domiciliar para a empresa Transarcher no ano de 2005 com frequência e em índices muito superiores aos concedidos para a empresa Eliane e Rocha no mesmo período;

A este quesito, a empresa presta inicialmente informação de cunho geral, válida também para os reajustes concedidos para os demais serviços prestados por TRANSARCHER, afirmando que os ajustes foram efetuados sempre levando em consideração seus efeitos nos resultados obtidos pela contratada, de forma a manter a situação anterior aos reajustes.

Esta ótica não é usual ou normal, já que o esperado é que a contratante negocie com seus fornecedores sempre visando maximizar os seus resultados e a qualidade dos serviços contratados, e nunca procurando manter a margem de lucro de seus contratados. Além disso, como se demonstrará adiante, as margens da contratada foram efetivamente majoradas com os reajustes concedidos, não ocorrendo o equilíbrio supostamente perseguido.

Em relação ao serviço específico de entregas domiciliares, a contribuinte procurou justificar os dois aumentos concedidos (de R\$ 12,20 para 15,80, e posteriormente para R\$

18,80) a partir de premissas equivocadas, já que afirmou que o valor cobrado pela empresa TRANSARCHER "mostrou-se muito inferior ao que o mercado atuante no setor cobrava", e tendo em vista a percepção que o valor cobrado pela Transportes Eliane Rocha "já era substancialmente mais caro que o mesmo serviço prestado pela Transarcher, inclusive com lucro".

Ao contrário, como restou cabalmente comprovado neste termo, os valores cobrados pela TRANSARCHER já eram substancialmente mais caros do que os preços praticados pela empresa Eliane Rocha, não havendo justificativa econômica para os aumentos concedidos.

B) Transporte entre Estabelecimentos da Contribuinte

Também neste caso foram concedidos no ano de 2005 aumentos generosos para a empresa TRANSARCHER, sendo que conforme valores ilustrados na tabela 08 deste termo, foram reajustados em mais de 50%. Assim, os percentuais aplicáveis sobre as mercadorias transportadas para remuneração dos serviços de frete prestados por TRANSARCHER passaram de 2,00% para 3,20%, no caso das transferências intramunicipais, e de 3,90% para 5,87%, quando as transferências envolviam municípios distintos.

Como já visto alhures, não foram apresentadas planilhas ou memórias de cálculo para justificar tais aumentos, que carecem, portanto, de critérios objetivos válidos.

Também já foi relatado que a fiscalizada procurou justificar os aumentos concedidos à sua controlada TRANSARCHER afirmando que os aumentos pactuados "se referem a busca pela adequação dos valores cobrados pela "Transarcher" a uma realidade de mercado, ao mesmo tempo tornaria esta remuneração como sendo justa e suficiente para a cobertura de seus custos e gastos operacionais, mais a adequada margem de lucros, e ainda objetivando fazer frente a previsão de investimentos futuros" (vide resposta aos quesitos 6 e 7 do Termo de Intimação Fiscal 05 - DOC 38).

No atendimento ao 5º quesito do Termo de Intimação Fiscal 07 a empresa detalha o seu raciocínio, amparada nos dados informados no Anexo II de sua resposta (DOC 45). De suas considerações cumpre transcrever, observando que os destaques são do texto original:

... em março de 2005 a Transarcher passou a prestar um serviço mais qualificado e complexo..., envolvendo além da prestação de serviços de transporte, ... , também serviços de logística.

Num primeiro momento, não se dispunha de elementos objetivos que pudessem assegurar qual seria o "preço justo" dos aludidos serviços, pelo que, estabeleceram-se valores "provisórios" a serem aplicados num primeiro momento, sob compromisso de adequação futura, na exata medida para MANTER a situação contábil/financeira da "Transarcher" nos exatos moldes de rentabilidade até então verificados, ao mesmo tempo que os valores a serem arcados pela contratante, se mantivessem em patamares semelhantes ou inferiores, ao que se obteria em contratações com terceiros "NOS MESMOS MOLDES".

...

Observando o aludido "Anexo II" ... verifica-se que a Transarcher, iniciou o ano-calendário de 2005 com uma rentabilidade de 35,72% em janeiro, que teve leve queda em fevereiro para 33,92%. Quando passou a operar com logística suas receitas cresceram aproximadamente 66%, ao passo que os "custos e despesas" cresceram 82,95%, puxando a rentabilidade para 27,20%.

Naquele instante, fechado o balancete de mar/2005, restou evidenciada a inadequação dos preços praticados, ... , pelo que, os valores de fretes intramunicipais e intermunicipais foram imediatamente ajustados já a partir de abril de 2009 (sic).

Como se observa no "Anexo II", o "ajuste" levado a efeito ... gerou uma rentabilidade inclusive maior que a Transarcher detinha antes de operar com logística, o que mais tarde se apurou tratar de "bolha" sazonal...

Em junho de 2005; diante da queda nos volumes dos serviços em maio de 2005, (passado o efeito sazonal), novo "ajuste" nos preços foi aditado, desta feita,

inclusive em relação aos "serviços intramunicipais" (nem sempre) de "entrega a domicílio", ajustando também este a padrões razoáveis de mercado.

É importante destacar que, todos os "ajustes" de preços foram acertados por conceitos "macro", em relação aos resultados gerados, no intuito de manter a rentabilidade inalterada da Transarcher, até o ponto em que os valores dos serviços prestados por esta, se mantiveram em patamares semelhantes ao que se obteria em contratações com outras empresas, em que OS MESMOS serviços e NAS MESMAS condições, viessem a ser contratados.

Como se vê, a justificativa para os aumentos concedidos se baseia no seguinte tripé: agregação do serviço de logística, equiparação com o valor cobrado por outras empresas para os mesmos serviços e nas mesmas condições, e, finalmente, manutenção do nível de rentabilidade da contratada TRANSARCHER.

Logo, para se avaliar a normalidade e usualidade dos aumentos concedidos para os serviços de transporte de mercadorias devemos analisar isoladamente cada um dos fatores apontados pela contribuinte.

Agregação do serviço de logística:

Tal serviço, prestado a partir de março de 2005, comporta a recepção, conferência e armazenagem de mercadorias adquiridas pela contratante, manuseio, controle e destinação dos produtos. Ou seja, refere-se a gerência do depósito e centro de distribuição da empresa fiscalizada.

Assim, a agregação de tal serviço não alterou em nada as características e essência dos serviços de transporte de mercadorias contratados, que se restringem a transferências de mercadorias do centro de distribuição para as lojas da rede, e também dos produtos de panificação da controlada ALIMENTOS ARCHER para estas mesmas lojas.

Assim, a agregação da prestação dos serviços de logística não tem o condão de justificar qualquer reajuste nos valores pagos pelo transporte de mercadorias, muito menos pelas entregas domiciliares aos clientes de SUPERMERCADOS ARCHER.

Equiparação com o valor cobrado por outras empresas para os mesmos serviços e nas mesmas condições:

De fato esta seria a justificativa legítima para concessão dos reajustes. Por óbvio as relações comerciais entre empresas sempre se balizam pela tentativa da obtenção da maior vantagem financeira possível pelas partes, que acaba sendo limitada pelas condições em que terceiros estão dispostos a fornecer as mesmas mercadorias e serviços. É a consagrada lei de mercado, que normal e usualmente rege as relações comerciais.

Assim, a empresa foi provocada a confirmar as suas alegações a este respeito, conforme 12º quesito do Termo de Intimação Fiscal 10. Por tal quesito, solicitou-se a apresentação de documentação comprobatória de que a remuneração paga pelos serviços prestados por TRANSARCHER estava em patamares semelhantes ou inferiores ao que se pagaria para outras empresas que os prestassem nas mesmas condições.

Em sua resposta a empresa não apresentou qualquer documentação, restringindo-se a afirmar que tais comparações decorreram de consultas informais e verbais a pessoas físicas e empresas, que não demonstraram interesse na contratação proposta ou propuseram valores superiores aos praticados por TRANSARCHER. E termina sua resposta comunicando que não foram mantidos registros destes contatos.

Assim, a forma clássica para nortear as negociações de reajustes de preços entre empresas não tem a mínima comprovação, não apresentando a empresa qualquer elemento que pudesse demonstrar os valores praticados pela concorrência da TRANSARCHER.

Por outro lado, esta auditoria já demonstrou de forma inequívoca e contundente que os serviços de entrega domiciliar poderiam ser contratados com terceiros por preços bem inferiores aos cobrados por TRANSARCHER.

Vejamos análise semelhante para o transporte de mercadorias para os estabelecimentos da contratante. Neste caso, a empresa não tinha outra transportadora contratada para a execução deste mesmo serviço, sendo a TRANSARCHER a sua prestadora exclusiva.

Porém, a empresa contratava fretes de terceiros nas suas aquisições de seus fornecedores, pelo que foram incluídos os seguintes quesitos no Termo de Intimação Fiscal 05 (DOC 37):

13. Apresentar demonstrativo relativos aos fretes pagos pela empresa a terceiros transportadores (que não a Transarcher Transportes) no ano de 2005, contendo, n.º do conhecimento, valor da mercadoria transportada, total do frete, e cidade de origem da remessa.

14. Com base no relatório a ser apresentado em atendimento ao quesito anterior, informar, para cada trimestre de 2005, a relação percentual entre o total do frete pago e o valor das mercadorias transportadas;

A partir das informações apresentadas (DOCs 38 e 41), foi possível inferir as seguintes características predominantes nas contratações efetuadas com terceiros:

- Trata-se de fretes de longa distância, normalmente interestaduais, com origem predominante em São Paulo, mas com mercadorias vindas até do Amazonas;
- Muitas ocorrências se referem a mercadorias de pequeno valor, e, conforme consulta a diversos conhecimentos de transporte disponibilizados, de pequeno volume.

Tais características permitem presumir que os valores pagos por tais fretes devem ser sensivelmente maiores aos pagos à empresa Transarcher, quando considerados em relação ao valor das mercadorias transportadas, o que, estranhamente, não se verificou. Conforme a resposta apresentada ao 14º quesito do Termo de Intimação Fiscal 05, o custo médio destes fretes pagos a terceiros durante todo o ano de 2005 correspondeu a 3,77% do valor das mercadorias transportadas, índice ligeiramente inferior aos 3,90% pagos a Transarcher para as transferências intermunicipais até fevereiro de 2005, e muito inferior ao pago para este mesmo serviço após junho de 2005 (5,87%, vide tabela 08).

Assim, a empresa foi provocada a se manifestar sobre tais constatações, conforme o seguinte quesito do Termo de Intimação Fiscal 07:

12. Justificar o fato da remuneração paga aos fretes intermunicipais feitos pela Transarcher (entre estabelecimentos da contribuinte, equivalente a 3,90% do valor das mercadorias transportadas no início de 2005) ser superior ao valor médio pago às demais transportadoras contratadas para os fretes de longa distância (3,77%, em média, sobre o valor das mercadorias transportadas durante o ano de 2005), já que, conforme constatações relatadas no contexto deste termo, tal fato contraria o que seria esperado pela análise das características destes fretes;

Em resposta, a contribuinte procurou justificar os preços pagos a TRANSARCHER pelas particularidades do serviço efetivamente prestado que o diferencia dos transportes rodoviários de longa distância. Assim destacou que se trata de fretes de curta distância, em trajetos urbanos, com utilização de veículos de pequena capacidade de carga, sem frete retorno, com fracionamento das entregas e com dedicação exclusiva. Tais afirmativas são verdadeiras e se prestam muito bem para justificar um custo maior por quilômetro rodado, mas como se verá, a diferença neste aspecto é muito excessiva, não sendo razoavelmente explicada pelas justificativas apresentadas.

Vejamos o seguinte trecho da resposta apresentada, que merece ser transcrito pela lógica distorcida que a contribuinte tenta impor a esta auditoria:

Além da aludida média de 3,77% apurada pela fiscalização não espelhar um parâmetro confiável de comparação, cumpre destacar que ela não tem como ponderar e/ou considerar aspectos historicamente reconhecidos como inarredáveis quando o assunto for a "formação do prep do frete", pois se é comum e corriqueiro ter em conta que num frete de distância não inferior a 200 Km, a comparação custo de um veículo "toco" x "carreta", já importa num custo maior para o frete pelo veículo "Toco" em aproximadamente 22%, partindo-se do aludido 3,77%, e multiplicando por 1,22, chegaríamos a 4,60% de média.

De fato o índice alegado de 22% de incremento no custo quando se contrata um caminhão *toco* é razoável e compatível com as informações econômicas disponíveis. É o caso, por exemplo de uma das conclusões de Maria Fernanda Hijjar em seu trabalho "Preços de

Frete Rodoviário no Brasil" (DOC 76, impresso a partir do sitio centrodelogistica.com.br¹⁶). Neste trabalho, a autora demonstra que a tarifa média cobrada pelos fretes prestados por caminhão toco é em média 24% superior as cobradas na contratação de caminhões truck, para os fretes de distância superior a 200 km (vide figura 02 do trabalho citado).

Ocorre que a contribuinte se esqueceu que tais estudos econômicos são sempre feitos considerando o custo do frete mensurado por quantidade de carga transportada por determinada quilometragem, ou seja, podem ser aplicados ao custo por quilômetro rodado. Assim, o alegado aumento de 22% no custo pela utilização de veículos menores não pode ser aplicado diretamente no percentual cobrado, mas tem que considerar a quilometragem efetivamente contratada para o frete. Em outras palavras, o custo por quilometro rodado efetivamente deve ser superior no caso dos fretes de curta distância, com a utilização de caminhões menores, o que não permite concluir que o custo total deste tipo de frete é superior aos de distância muito superior.

Conforme informação prestada em atendimento aos quesitos 10 e 11 do Termo de Intimação Fiscal 10, a distância existente entre as lojas da contribuinte e o centro de distribuição varia de 4 a 74 km, considerados os estabelecimentos no município de Brusque (transferências intramunicipais) e também os de outras cidades (transferências intermunicipais), já considerados os trajetos de ida e volta (vide Anexo VII da resposta apresentada — DOC 65).

Já a distância das lojas da contratante para a empresa ALIMENTOS ARCHER varia de 9 a 66 km, também considerado o retorno do veículo transportador (ida e volta, vide Anexo VIII da resposta ao Termo de Intimação Fiscal 10, DOC 65).

Assim, a distância média dos fretes prestados pela TRANSARCHER corresponde a apenas 25,11 km, conforme média aritmética dos valores informados nos anexos VII e VIII apresentados.

De outro lado, os transportes rodoviários efetuados por terceiros correspondem a mercadorias oriundas dos mais diversos pontos do país, especialmente São Paulo, mas até do Amazonas. Assim, considerar uma distância média para tais fretes de 500 km é uma postura bastante conservadora.

Assim, estamos comparando fretes de longa distância (500 km) prestados por terceiros, e fretes de pequena distância (25 km), prestados pela TRANSARCHER. Ora, o valor total cobrado nos fretes de longa distância (3,77% sobre o valor das mercadorias transportadas) já é inferior ao cobrado pela TRANSARCHER no início do ano de 2005. Se convertermos tais valores para custo por quilômetro rodado esta diferença entre os valores cobrados fica descomunal, tornando-se muito mais cara a contratação da TRANSARCHER, que não pode ser justificada apenas pelo tipo de caminhão utilizado ou pelos demais fatores apontados.

Além do mais, da mesma forma que há elementos apontados pela contribuinte para justificar um preço comparativamente maior nos fretes de curta distância praticados pela TRANSARCHER, também existe argumentação no sentido contrario, das quais podemos citar: o transporte de longa distância contratado com terceiros não envolve apenas o transporte rodoviário em veículos de grande porte, mas usualmente contempla também a coleta no fornecedor da contribuinte, para posterior consolidação de carga em estabelecimento da transportadora antes do transporte rodoviário. Além disso, após o transporte rodoviário, há a necessária entrega da mercadoria no centro de distribuição da contribuinte. Assim, tais etapas (coleta e entrega) também são consideradas na composição do preço de tais fretes, tornando-os mais complexos e portanto mais caros que os contratados pela TRANSARCHER, que não envolve tais etapas.

Aliás, comparativamente, pode-se dizer que o serviço prestado pela TRANSARCHER corresponde a uma das etapas envolvidas no transporte rodoviário de longa distância, qual seja a coleta nos estabelecimentos dos fornecedores e transporte até o centro operacional da transportadora naquela praça.

Por tudo que se expôs, o esperado nesta comparação é que o valor médio pago nos fretes contratados junto a terceiros seja maior que nos fretes de curta distância prestados pela TRANSARCHER, especialmente em virtude da diferença brutal da distância média percorrida.

Por óbvio a presente análise não se presta para definir um preço exato que seria justo para a remuneração da empresa TRANSARCHER, pelo grande número de variáveis envolvidas devido As diferenças existentes nos dois tipos de fretes em comparação. Mas é suficiente para demonstrar, de forma contundente, que os preços praticados pela TRANSARCHER não estavam, ao início de 2005, desalinhados com a realidade do mercado. Ao contrário, há evidências suficientes para se concluir que os preços pagos pela contribuinte à sua controlada eram generosos, como restará consolidado na análise da rentabilidade da TRANSARCHER, não se justificando a concessão de qualquer aumento no período fiscalizado.

Manutenção do nível de rentabilidade da contratada TRANSARCHER:

Resta analisar a última justificativa apresentada pela empresa, que mesmo se fosse comprovada, seria a menos usual dentre as apontadas. Ora, em toda e qualquer negociação as partes têm como preocupação maior potencializar ao máximo os seus resultados. Assim, o contratante busca sempre menores custos, jamais colocando em primeiro plano a manutenção da rentabilidade de seus contratados.

A início, cabe relatar que a análise que a fiscalizada fez da evolução da rentabilidade de sua controlada restringiu-se convenientemente aos seis primeiros meses de 2005. Assim, suas conclusões são parciais, já que a última concessão de aumento foi justamente em junho de 2005, com seus efeitos no segundo semestre daquele ano não demonstrados pela empresa. Assim, esta auditoria persistiu na análise iniciada pela contribuinte, com base nos demonstrativos de resultado trimestrais da TRANSARCHER disponibilizados (DOC 28).

Conforme ilustra a tabela seguinte, no último trimestre de 2005 a rentabilidade da empresa alcançou o percentual vigoroso de 47,92%, muito superior is rentabilidades de 35,72% e 33,92% observadas em janeiro e fevereiro do mesmo ano, antes da concessão dos reajustes.

Tabela 11: Demonstrativo da rentabilidade alcançada por TRANSARCHER, nos trimestres de 2005:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
(1) Receitas	514.494,52	827.624,65	925.194,01	1.117.095,45
(2) Despesas	353.476,85	550.676,99	540.557,88	581.767,58
(3) Resultado (1-2)	160.977,67	276.947,66	384.636,13	535.327,87
(4) Rentabilidade % (3/1)	31,29	33,46	41,57	47,92

A tabela acima demonstra um incremento consistente na rentabilidade da contratada a cada trimestre de 2005, jogando por terra a alegação de que os reajustes teriam sido efetuados de modo a mantê-la constante.

Como se vê, nenhuma das alegações utilizadas para justificar os reajustes concedidos para os serviços de frete contratados junto a TRANSARCHER restou comprovada, tampouco sendo corroborada pelas análises efetuadas. Ao contrário, todas as justificativas adotadas pela contribuinte foram negadas.

Resta evidente, portanto, que os reajustes concedidos não foram efetuados de forma normal ou usual, pois nunca seriam praticados caso os contratados fossem terceiras pessoas desvinculadas do grupo ARCHER. Não se deve perder de vista a vantagem tributária demonstrada de forma detalhada no início deste título, onde se evidencia claramente o interesse de majorar ao máximo as despesas contratadas junto As controladas, em vista da economia tributária gerada para o grupo de empresas.

9.3. Da Glosa das Despesas de Frete Advindas dos Reajustes Concedidos

Conforme o regulamento do imposto de renda, as despesas admitidas para a apuração do lucro real devem se enquadrar no conceito estampado em seu artigo 299:

Art. 299. Selo operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias a atividade da empresa e a 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 nº4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Conforme o parágrafo 2º deste artigo, as despesas dedutíveis devem ser usuais ou normais nas transações efetuadas pela empresa, e como restou fartamente comprovado, os reajustes concedidos para os serviços de transporte prestados pela empresa TRANSARCHER foram feitos de forma anormal e incomum, pactuados apenas em virtude do vínculo existente entre as empresas.

É de se destacar mais uma vez que o que se avalia aqui não é a necessidade do serviço prestado em si, tampouco a formatação empresarial e tributária adotada pelo grupo ARCHER, que é legítima. O que se combate é o excesso praticado na valoração dos serviços contratados, que fogem à razoabilidade, normalidade ou usualidade, quando comparados à situação de mercado.

Assim, todas as despesas advindas destes reajustes concedidos de forma anômala devem ser glosadas, já que não se enquadram no conceito de despesas operacionais admitidas conforme o Regulamento do Imposto de Renda, devendo ser adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real, conforme artigo 249 deste mesmo RIR.

Resta demonstrar a quantificação das despesas geradas pelos reajustes concedidos. A tabela seguinte ilustra os valores das despesas relativas ao serviço de entrega domiciliar efetivamente contabilizados pela contribuinte (vide anexo IV da resposta ao Termo de Intimação Fiscal 07 - DOC 47), e o valor máximo admitido, que corresponde A multiplicação do número de entregas efetuadas em cada mês pelo valor de R\$ 12,20, que era o praticado antes dos reajustes. A diferença corresponde ao excesso a ser glosado, expresso na última coluna da tabela:

Tabela 12: Demonstrativo dos valores mensais a serem glosados no serviço de entregas domiciliares prestados por TRANSARCHER:

Mês	Total de Entregas	Valor unitário praticado	Despesa Contabilizada	Valor unitário admitido	Valor da despesa admitida	Valor da Glosa
Janeiro/2005	4.704	12,20	57.388,80	12,20	57.388,80	-
Fevereiro/2005	4.704	12,20	57.388,80	12,20	57.388,80	-
Março/2005	5.420	15,80	85.636,00	12,20	66.124,00	19.512,00
1º trimestre/05			200.413,60		180.901,60	19.512,00
Abril/2005	5.070	15,80	80.106,00	12,20	61.854,00	18.252,00
Maió/2005	4.488	15,80	70.910,40	12,20	54.753,60	16.156,80
Junho/2005	4.325	18,80	81.310,00	12,20	52.765,00	28.545,00
2º trimestre/05			232.326,40		169.372,60	62.953,80
Julho/2005	4.437	18,80	83.415,60	12,20	54.131,40	29.284,20
Agosto/2005	4.179	18,80	78.565,20	12,20	50.983,80	27.581,40
Setembro/2005	4.104	18,80	77.155,20	12,20	50.068,80	27.086,40
3º trimestre/05			236.136,00		155.184,00	80.952,00
Outubro/2005	4.196	18,80	78.884,80	12,20	51.191,20	27.693,60
Novembro/2005	4.296	18,80	80.754,80	12,20	52.411,20	28.343,60
Dezembro/2005	5.048	18,80	94.902,40	12,20	61.585,60	33.316,80
4º trimestre/05			254.552,00		165.188,00	89.364,00

Quanto aos fretes relativos às transferências de mercadorias para os estabelecimentos da contribuinte, o valor a ser glosado está demonstrado nas tabelas seguintes. A primeira trata das transferências intramunicipais, cujo valor contabilizado corresponde A multiplicação do valor das mercadorias transportadas (extraídos do Anexo IV da resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 07) pelo percentual corresponde a esta prestação de serviço (vide tabela 08 anterior deste termo). Já o valor máximo permitido corresponde ao valor apurado pela aplicação do percentual máximo de 2,00% sobre a mesma base, que era o índice praticado antes dos reajustes efetuados.

Tabela 13: Demonstrativo dos valores mensais a serem glosados no serviço de transferências intramunicipais prestados por TRANSARCHER:

Mês	Total das Transferências	Percentual aplicado	Despesa Contabilizada	Percentual admitido	Valor da despesa admitida	Valor da Glosa
Jan/2005	2.568.833,54	2,00%	51.376,67	2,00%	51.376,67	-
Fev/2005	2.863.221,42	2,00%	57.264,43	2,00%	57.264,43	-
Março/2005	3.463.083,53	1,93%	66.837,51	1,93%	66.837,51	-
1º trimestre/05			175.478,61		175.478,61	-
Abril/2005	3.025.705,61	2,73%	82.601,76	2,00%	60.514,11	22.087,65
Mai/2005	2.965.529,96	2,73%	80.958,97	2,00%	59.310,60	21.648,37
Junho/2005	2.834.258,89	3,20%	90.696,28	2,00%	56.685,18	34.011,11
2º trimestre/05			254.257,02		176.509,89	77.747,13
Julho/2005	3.200.471,97	3,20%	102.415,10	2,00%	64.069,44	38.405,66
Agosto/2005	3.447.661,68	3,20%	110.325,17	2,00%	68.953,23	41.371,94
Setembro/2005	3.410.850,03	3,20%	109.147,20	2,00%	68.217,00	40.930,20
3º trimestre/05			321.887,48		201.179,67	120.707,80
Outubro/2005	3.540.943,49	3,20%	113.310,19	2,00%	70.818,87	42.491,32
Novembro/2005	4.131.892,87	3,20%	132.220,57	2,00%	82.637,86	49.582,71
Dezembro/2005	5.009.538,18	3,20%	160.305,22	2,00%	100.190,76	60.114,46
4º trimestre/05			405.835,99		253.647,49	152.188,49

Finalmente, a próxima tabela ilustra o valor a ser glosado em relação às transferências intermunicipais, apurado da mesma forma que na tabela anterior, apenas com a aplicação da base de cálculo própria e dos índices relativos a esta modalidade. No caso, o percentual máximo admitido corresponde a 3,90%, que era o aplicado no início do ano de 2005:

Tabela 14: Demonstrativo dos valores mensais a serem glosados no serviço de transferências intermunicipais prestados por TRANSARCHER:

Mês	Total das Transferências	Percentual aplicado	Despesa Contabilizada	Percentual admitido	Valor da despesa admitida	Valor da Glosa
Jan/2005	1.001.481,78	3,90%	39.057,79	3,90%	39.057,79	-
Fev/2005	1.095.151,60	3,90%	42.710,91	3,90%	42.710,91	-
Março/2005	1.462.969,70	3,47%	50.765,05	3,47%	50.765,05	-
1º trimestre/05			132.533,75		132.533,75	-
Abril/2005	1.300.710,70	4,80%	62.434,11	3,90%	50.727,72	11.706,40
Mai/2005	1.198.079,18	4,80%	57.507,80	3,90%	46.725,09	10.782,71
Junho/2005	1.155.938,10	5,87%	67.853,57	3,90%	45.081,59	22.771,98
2º trimestre/05			187.795,48		142.534,39	45.261,09
Julho/2005	1.197.930,89	5,87%	70.119,72	3,90%	46.720,08	23.399,63
Agosto/2005	1.139.691,58	5,87%	66.900,01	3,90%	44.448,05	22.451,96
Setembro/2005	1.093.494,40	5,87%	64.188,12	3,90%	42.646,28	21.541,84
3º trimestre/05			201.407,85		133.814,42	67.593,44
Outubro/2005	1.168.133,37	5,87%	68.569,43	3,90%	43.557,20	25.012,23
Novembro/2005	1.398.006,66	5,87%	82.082,64	3,90%	54.522,03	27.560,61
Dezembro/2005	1.684.447,12	5,87%	98.877,05	3,90%	65.663,44	33.213,61
4º trimestre/05			249.509,11		165.772,66	83.736,45

Assim, foi inserida a seguinte infração no auto de infração lavrado:

Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real: Despesas de Transporte Não Admitidas.

Os valores glosados conforme esta infração, em cada trimestre, correspondem à soma dos valores apurados nas três tabelas anteriores deste termo, a seguir sintetizados:

Tabela 15: Despesas glosadas relativas aos serviços de transporte prestados por TRANSARCHER, por trimestre:

Trimestre de 2005	Entregas Domiciliares	Transferências Intramunicipais	Transferências Intermunicipais	Total
1º trimestre	19.512,00	-	-	19.512,00
2º trimestre	62.953,80	77.747,13	45.261,09	185.962,02
3º trimestre	83.952,00	120.707,80	67.593,44	272.253,24
4º trimestre	89.364,00	152.188,49	83.736,45	325.288,94

¹⁴ Procedimento determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência 0920400.2009.00530-8, que pode ser consultado no site eletrônico da Receita Federal do Brasil, com a utilização do código de acesso 78770233.

¹⁵ Empresa inscrita no CNPJ sob nº 02.799.029/0001-00

¹⁶ http://wwwv.centrodelogistica.com.br/new/artigos/coppead/Coppead_147_completo.pdf, consultado em 11/03/2010.

46.A r. decisão de piso houve bem por julgar procedente a acusação com base nos seguintes fundamentos, *verbis*:

(...)

No tocante à glosa das despesas de transporte e logística em entregas domiciliares incorridas pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A junto à TRANSARCHER, a impugnante aponta diversas objeções à comparação feita pela autoridade autuante entre os custos desses serviços e aqueles incorridos também pelo SUPERMERCADOS ARCHER S/A junto a uma terceira empresa que prestou serviços de entregas domiciliares à unidade localizada no município de Gaspar/SC. Segundo alega, é descabida a comparação de custo por quilômetro rodado entre as empresas transportadoras, pois isso não leva em conta o controle que se tem em relação às rotas e às distâncias, sobretudo tendo em conta que a TRANSARCHER é uma empresa do mesmo grupo. Conclui que os serviços prestados pela TRANSARCHER custam muito menos do que se fossem contratados com terceiros. Aduz que a autoridade autuante não apresentou qualquer elemento objetivo que pudesse comprovar o excesso dos reajustes concedidos no ano de 2005 e sequer considerou os reajustes sofridos pelo óleo diesel, pelos salários e pelos encargos dos empregados.

As objeções apresentadas pela impugnante não procedem. A comparação estabelecida pela autoridade autuante entre os preços dos serviços de entregas domiciliares prestados à SUPERMERCADOS ARCHER S/A pela TRANSARCHER e pela TRANSPORTES ELIANE ROCHA LTDA foi efetuada por meio de um único critério, qual seja, número de entregas efetuadas. De fato, o contrato firmado entre a SUPERMERCADOS ARCHER S/A e a TRANSPORTES ELIANE ROCHA LTDA previa que esta receberia o equivalente a R\$ 0,60 por quilômetro percorrido, enquanto a TRANSARCHER recebia por cada entrega realizada. Diante dessa discrepância de critérios de remuneração, a autoridade autuante envidou esforços no sentido de apurar a quantidade de entregas efetuadas pela TRANSPORTES ELIANE ROCHA LTDA em 2005.

Após apurar as informações necessárias, concluiu que o custo médio por entrega domiciliar para a SUPERMERCADOS ARCHER S/A quando a empresa contratada é a TRANSPORTES ELIANA ROCHA LTDA é de R\$ 8,05, valor bastante inferior ao que é pago à TRANSARCHER pelos mesmos serviços (R\$ 12,20 a partir de 20/10/2004; R\$ 15,80 após 03/03/2005; R\$ 18,80 após 01/06/2005).

Esses são os dados objetivos apresentados pela autoridade autuante que revelam a desproporção entre os preços de mercado vigentes à época e os praticados pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A com a TRANSARCHER. As evidências apresentadas demonstram que os preços praticados entre essas empresas somente foram possíveis pelo fato de a contratada ser controlada pela contratante, sendo essas despesas, não usuais e anormais, produzidas com o fim de reduzir a carga tributária da SUPERMERCADOS ARCHER S/A. Conforme ressaltou a autoridade autuante, ao comparar a carga tributária proveniente do IRPJ e da CSLL pelo lucro real e pelo lucro presumido, a SUPERMECARDOS ARCHER S/A gera, para cada real acrescido na despesa com a controlada TRANSARCHER, uma economia tributária potencial de R\$ 0,3092 para o grupo.

Diante disso, correta é a glosa das despesas incorridas pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A com os injustificados reajustes concedidos à TRANSARCHER pelos serviços prestados de entregas domiciliares no ano de 2005.

A propósito da glosa das despesas com fretes intramunicipais e intermunicipais, a impugnante afirma ser descabida a comparação entre os preços pagos por esses serviços pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A à TRANSARCHER e aqueles pagos por aquela a outras transportadoras pela prestação de serviços de transporte de longas distâncias. Afirma que estas empresas operam com rotas diárias, feitas com veículos de grande porte, com aproveitamento de carga/espaco/peso/volume gerados pelo ganho de escala, enquanto a TRANSARCHER presta serviços de fretes com dedicação exclusiva, em rotas exclusivas, em trechos urbanos, com veículos de pequeno porte, a serem prestados a qualquer tempo e a qualquer hora.

As alegações da impugnante infirmariam as conclusões a que chegou a autoridade autuante caso a comparação de preços houvesse sido estabelecida entre valores de frete por quilômetro rodado. Nesse caso, é fato que as transportadoras de longa distância têm nítido ganho de produtividade, em virtude do porte dos veículos e dos ganhos de escala, quando comparadas com as transportadoras que prestam serviços de fretes de curtas distâncias, com dedicação exclusiva, em trechos urbanos, a qualquer tempo e hora.

Ocorre que a autoridade autuante tomou o cuidado de vincular, na comparação, o preço dos serviços de frete ao valor das mercadorias transportadas. Nesse caso, há que se ter em conta que, conforme apurado, os fretes contratados pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A junto a terceiros para transporte das mercadorias provenientes de seus fornecedores são de longa distância. Essas mercadorias são oriundas dos mais diversos pontos do país, especialmente de São Paulo, havendo inclusive fretes com origem no Amazonas. Por outro lado, os fretes intramunicipais e intermunicipais prestados pela TRANSARCHER à SUPERMERCADOS ARCHER S/A têm distância média de apenas 25,11 km.

Diante dessa brutal discrepância de distâncias, as características apontadas pela impugnante nos serviços prestados pela TRANSARCHER não bastam para justificar o fato de que, conforme apurado pela autoridade autuante, o custo médio dos fretes pagos a terceiros no ano de 2005 correspondeu a 3,77% do valor das mercadorias transportadas, enquanto, no caso dos fretes pagos à TRANSARCHER para as transferências intermunicipais, esse índice atingiu 3,90% até fevereiro de 2005, passando a 5,87% após junho de 2005.

Ressalte-se que a autoridade autuante promoveu rigorosa análise da evolução da rentabilidade trimestral da TRANSARCHER, demonstrando que os reajustes concedidos a esta empresa pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A elevaram sobremaneira a rentabilidade daquela empresa, que partiu de um piso de 31,29% no primeiro trimestre de 2005 e subiu sucessivamente, até atingir 47,92% no quarto trimestre. Essa é mais uma evidência de que os reajustes concedidos não foram normais e usuais.

A autoridade autuante, no curso da ação fiscal, deu reiteradas oportunidades ao contribuinte de justificar, por meio de documentos e de argumentos, as razões para os reajustes concedidos à TRANSARCHER pelos serviços de frete prestados por esta empresa.

Cada uma das justificativas apresentadas foi infirmada pelos fatos apurados, de modo que as conclusões, contrariamente ao que sugere a impugnante, não estão fundadas em simples “opinião”.

Na impugnação, nenhum elemento novo foi apresentado. Evidentemente, as provas produzidas no curso da ação fiscal devem ser apreciadas, à luz do princípio da livre persuasão racional, tendo em conta o contexto cognoscitivo em que se insere a situação fática analisada.

Conforme observa a autoridade autuante, o contribuinte não conservou em seu poder qualquer documento que atestasse cotação de preços e eventuais propostas junto a terceiros. Diante disso, é descabida a alegação da impugnante no sentido de que não há nos autos elementos que demonstrem que os preços vigentes em fevereiro de 2005 estariam alinhados com o que seria praticado pelo mercado em prestações de serviços exatamente iguais.

A autoridade autuante produziu as provas que, diante das circunstâncias, poderiam ser produzidas. Não havia elementos suficientes para aferir com precisão o real preço de serviços equivalentes junto ao mercado. Mas as provas produzidas demonstram consistentemente que os reajustes concedidos pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A à TRANSARCHER não foram justificados. Mais que isso, não foram usuais ou normais. E essa circunstância, aliada ao fato de contratante e contratada serem, respectivamente, controladora e controlada, bem como à economia tributária permitida pela estratégia, configura causa bastante para a glosa das despesas incorridas pela SUPERMERCADOS ARCHER S/A com os reajustes concedidos à TRANSARCHER nos preços dos serviços de frete intramunicipal e intermunicipal por esta prestados àquela.

(...)

47.A Recorrente faz diversas críticas ao trabalho fiscal e à r. decisão recorrida, mas sem lograr êxito em apontar vícios concretos que pudessem ilidir a acusação.

48. Realmente, ao contrário do que afirmam as razões recursais, diante da falta de elementos objetivos sobre a formação dos preços dos fretes por ela pagos para a sua controlada, o que, alerte-se, decorreu da sua incúria em fornecer os dados solicitados, a fiscalização desenvolveu hercúleo trabalho no sentido de encontrar os valores compatíveis com o mercado. Dentro dessa análise, ainda que não tenha sido possível precisar com exatidão os valores eventualmente praticados a mercado, conseguiu determinar claros indicativos de que os reajustes de preços não tiveram qualquer suporte no contexto das operações. Confirmam-se os principais aspectos extraídos do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de e-fls. 1384/1440:

- houve significativo aumento dos preços dos serviços tomados junto à empresa controlada TRANSARCHER durante o ano de 2005, seja no transporte entre estabelecimentos da Recorrente, seja na entrega domiciliar;
- no caso das entregas domiciliares, a fiscalização comparou os preços com os praticados por outra prestadora de serviços (Transportes Eliane Rocha Ltda.);
- apesar de estarem previstos no respectivo contrato, a Recorrente deixou de fornecer os demonstrativos mensais de apuração dos valores pagos em 2005 à empresa Transportes Eliane Rocha Ltda., obrigando a fiscalização a adotar outros critérios para determinar valores comparáveis de preços;
- a partir de critérios bastante razoáveis, a fiscalização foi eficaz ao elaborar base de comparação dos valores praticados entre as transportadoras contratadas, sendo que a própria Recorrente concluiu que os preços praticados pela TRANSARCHER seriam mais onerosos em R\$ 86.419,56, quando comparados aos preços apurados pela mesma metodologia de cálculo utilizada pela Transportes Eliane Rocha Ltda (e-fls. 1362);
- foi então apurado o custo médio por entrega domiciliar de R\$ 8,05, sensivelmente inferior ao preço de R\$ 12,20 cobrado pela TRANSARCHER;
- desse modo, sem que a Recorrente tivesse apresentado qualquer informação que pudesse justificar objetivamente a existência de diferenças entre os serviços prestados (as explicações fornecidas foram sempre genéricas, subjetivas e despidas de comprovação), ficou evidente que a concessão de reajustes (de R\$ 12,20 para 15,80, e posteriormente para R\$ 18,80) sobre preços que já originalmente se mostravam incompatíveis com o mercado não poderia ser considerada dedutível;
- já os preços pagos pelo transporte entre estabelecimentos da Recorrente foram reajustados em mais de 50% no ano de 2005, passando de 2,00% para 3,20%, no caso das transferências intramunicipais, e de 3,90% para 5,87%, quando as transferências envolviam municípios distintos;
- do mesmo modo, também em relação a tais serviços a Recorrente deixou de fornecer planilhas ou memórias de cálculo para justificar os aumentos, limitando-se a apresentar mais uma vez argumentos genéricos, subjetivos e sem comprovação; e

- nesse ponto, a fiscalização demonstrou que: (i) a agregação do serviço de logística não promoveu alterações na dinâmica da prestação dos serviços; (ii) a comparação com o valor cobrado por outras empresas para os mesmos serviços e nas mesmas condições indicou que os preços praticados pela TRANSARCHER não estavam, ao início de 2005, desalinhados com a realidade do mercado (ao contrário, há evidências de que os preços pagos à TRANSARCHER eram “generosos”), e (iii) o nível de rentabilidade da TRANSARCHER recebeu incremento consistente a cada trimestre de 2005; não havendo assim qualquer justificativa para a concessão de reajustes.

49. Como visto, a acusação limitou-se a considerar indedutíveis, na apuração do lucro real, os valores dos reajustes aplicados no ano de 2005 sobre os preços das despesas com frete pagos à empresa controlada TRANSARCHER. Assim, não competia à fiscalização apurar e identificar com exatidão os preços justos ou usuais, mas tão somente demonstrar que os aumentos sobre eles aplicados não tiveram respaldo no contexto de mercado.

50. Nesse passo, à mingua de elementos formadores do preço que deixaram de ser fornecidos oportunamente pela interessada, a fiscalização, a partir de comparações com os preços praticados por outra empresa de transportes também fornecedora da Recorrente e, portanto, representativa do mercado, demonstrou, com o emprego de critérios técnicos e objetivos (e não mera “opinião”), que os aumentos não se justificaram.

51. Anote-se que, segundo o que foi apurado, os preços em questão, mesmo nos seus valores originais, já exibiam excesso quando comparados aos seus equivalentes apurados dentro dos parâmetros de precificação da empresa Transportes Eliane Rocha Ltda., de modo que todo o montante do reajuste se mostrou excessivo.

52. Apesar da comparação envolver serviços de transporte de cargas diferentes, a fiscalização provou a existência de pagamentos feitos para outra empresa e sobre eles aplicou critérios de parametrização intuitivos e válidos para a finalidade proposta, que não era, lembre-se, fixar o preço exato de mercado, mas sim o demonstrar o descompasso dos reajustes.

53. Sob esse panorama, competiria à Recorrente desconstruir as conclusões fiscais mediante a demonstração de que os preços praticados pelo mercado eram compatíveis com os preços reajustados, ou que os serviços prestados tinham qualidade superior que justificassem tal discrepância, ônus do qual não se desincumbiu, preferindo fazer alegações genéricas sem correlacioná-las com nenhum elemento probatório. Caberia à Recorrente contraprovar e não apenas argumentar.

54. Registre-se, ainda, que apesar de a fiscalização ter adentrado no exame de tal argumento, a lucratividade da empresa contratada somente poderia constituir aspecto a ser considerado pela empresa contratante na formação do preço a ser pago, para equilibrá-lo no caso de ser inferior ao de mercado, o que, como visto, não é a situação versada nos autos, não sendo razoável ser invocado, de forma isolada, para justificar a concessão de aumentos de preços. Vale dizer, não é plausível supor que uma empresa irá pagar preço superior ao de mercado apenas levando em consideração a manutenção da lucratividade do seu fornecedor.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL

55. Segundo informa o item 11 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de e-fls. 1384/1440, foram realizadas compensações de ofício de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

56. A Recorrente sustenta que *“desconsiderou qualquer ajuste proposto nas compensações e/ou nos saldos de Prejuízos Fiscais e/ou de Bases de Cálculo Negativas de CSLL, tendo em mira que **TODOS os efeitos das glosas de despesas julgadas incontroversas, lastreadas nos corretos termos dos itens "7" e "8" do TVF, foram objeto de pagamento no prazo do "trintídio" legal, estabelecido como prazo para a apresentação da impugnação primitiva**”*.

57. Entretanto, não há qualquer reparo a ser feito na recomposição dos prejuízos fiscais em relação às despesas administrativas desnecessárias e às despesas de aluguel, cuja glosa é incontrovertida nos autos, ainda que possam ter sido objeto do alardeado pagamento.

58. De fato, os valores apurados pela fiscalização já comportaram a compensação dos prejuízos fiscais anteriores (IRPJ) e da base de cálculo negativa acumulada (CSLL), tendo sido exigido apenas o remanescente, conforme indica o item 11 do o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal de e-fls. 1384/1440:

Desta forma, foram considerados na presente autuação os valores compensáveis existentes em 31/12/2004 nos controles fiscais da empresa, já discriminados neste item. As compensações efetuadas de ofício podem ser consultadas no Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais e Demonstrativo de Compensação de Bases Negativas, que instruem os autos de infração lavrados.

Cumprir destacar ainda que a empresa, ao dividir o primeiro trimestre em dois períodos de apuração em virtude da cisão encenada, acabou por compensar indevidamente prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL naquele período de apuração. Tal fato decorreu da não obediência ao limite legal de 30% para compensação, já que o resultado consolidado do trimestre foi inferior ao apurado na DIPJ relativa ao período anterior da cisão, reduzindo o limite compensável, mesmo com as infrações aqui detectadas. A demonstração e quantificação desta infração podem ser visualizadas nos já citados Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais e Demonstrativo de Compensação de Bases Negativas.

Em virtude das compensações efetuadas de ofício, restaram consumidos integralmente os saldos disponíveis de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário 2005, conforme ilustram os demonstrativos de compensação citados. Assim, fica a empresa intimada a efetuar as alterações necessárias em seus controles e livros fiscais para correção destes valores.

Deverá a empresa, inclusive, verificar as compensações efetuadas em anos posteriores ao período fiscalizado, que, em virtude da compensação de ofício efetuada nesta autuação, podem ser frustradas pela inexistência de saldos a compensar em 31/12/2005. Neste caso, deverá a empresa recolher, de forma espontânea, eventuais diferenças de IRPJ e CSLL apuradas pelo necessário recálculo da compensação em anos posteriores, bem como efetuar a retificação das DIPJ correspondentes.

DISPOSITIVO

59. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, dou provimento parcial ao recurso voluntário unicamente para reduzir, *ex officio*, o percentual de qualificação da multa de IRPJ e CSLL de 150% para 100%, referente à ausência de cômputo da realização de reserva de

reavaliação, com suporte no artigo 106, II, “c” do CTN, tendo em vista a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei n.º 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei n.º 9.430/1996, mantendo integralmente os lançamentos e os juros pela taxa SELIC.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca