



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

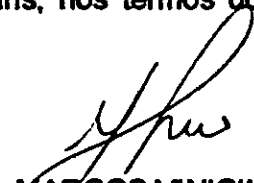
Mfaa-6

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Recurso nº : 137.256
Matéria : IRPJ - EX.: 1998
Recorrente : MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 14 DE ABRIL DE 2004
Acórdão nº : 107-07.596

IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero (Relator), Marcos Rodrigues de Mello e Marcos Vinicius Neder de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NEYCIR DE ALMEIDA, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

Recurso nº : 137256
Recorrente : MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A

RELATÓRIO

MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A, qualificada nos autos, representado por sua procuradora, fls. 589, recorre a este Colegiado contra decisão, objeto do Acórdão nº 3.217/2003 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, que conduziu pela procedência do lançamento suplementar do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ do ano-calendário de 1997.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

INCORPORAÇÃO. SIMULAÇÃO. A verdade dos fatos prevalece sobre a declaração. Provado que a pessoa jurídica titular dos prejuízos fiscais acumulados é quem de fato foi incorporada (ao contrário do declarado no instrumento particular de incorporação), a compensação desses prejuízos pela verdadeira sucessora há de ser glosada, em atenção ao disposto no art. 509 do RIR/94. E o lançamento é efetuado com imposição de multa qualificada, em virtude do evidente intuito de fraude inerente à simulação maliciosa. Lançamento Procedente

Relata o fisco que a atuada compensou, em 31 de dezembro de 1997, indevidamente, prejuízos fiscais relativos aos anos-calendário de 1994 e 1995, no montante de R\$ 7.842.621,20.

Ocorre que, embora tenha observado o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, os prejuízos compensados foram apurados por Marbo Transportes e Comércio Ltda, empresa pertencente ao Grupo Martins.

Efetuaram os auditores a glosa da compensação entre o lucro real apurado no ano-calendário de 1997 pela verdadeira sucessora (Martins), e o saldo dos

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

prejuízos acumulados nos anos-calendários de 1994 e 1995 pela verdadeira sucedida (Marbo), tendo em vista o disposto no art. 509 do RIR/94, verbis:

"Art. 509. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida."

Para melhor compreensão da acusação fiscal, transcrevo relatório elaborado pela Turma Julgadora de primeiro grau:

"Os autores da ação fiscal acusam a contribuinte de haver compensado indevidamente em 31 de dezembro de 1997, prejuízos fiscais relativos aos anos de 1994 e 1995, no montante de R\$ 7.842.621,20. Explicam, em síntese, que:

a) a empresa Martins - Comércio, Importação e Exportação Ltda., CNPJ 17.792.458/0001-23, conhecida nacionalmente pelo nome fantasia Armazéns Martins, detém há vários anos o título de maior atacadista da América Latina;

b) Martins é uma das empresas do Grupo Martins, conglomerado do qual também faz parte a empresa Marbo Transportes e Comércio Ltda., CNPJ 43.214.055/0001-07;

c) as empresas holdings do Grupo Martins são Almart Administração e Participação S/C Ltda., CNPJ 73.814.311/0001-68 (cuja participação no capital social tanto de Martins quanto de Marbo é superior a 99,99%), e Casabela Administração e Participação S.A., CNPJ 00.599.736/0001-28;

d) em 31 de dezembro de 1996, Martins declarou haver sofrido cisão total, conforme instrumento particular de fls. 310/355. A parte operacional de seu patrimônio (R\$ 150.325.016,00) foi supostamente vertida a Marbo, enquanto a parte não operacional, às holdings do grupo (R\$ 36.684.326,54 e R\$ 5.992.474,00, respectivamente para Almart e Casabela);

e) duas foram as justificativas apresentadas para a realização da operação, a saber (fl. 313): (i) "fatores econômicos e de logística operacional, tendo em vista que as atividades operacionais da CINDIDA ao passarem a ser exercidas pela incorporadora MARBO, representará uma redução de custos administrativos e operacionais, bem como reunirá as administrações das sociedades, no sentido de melhor concentração de esforços na consecução dos objetivos sociais"; (ii) "também objetiva a transferência de imóveis e de participações societárias em sociedades coligadas e controladas para

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

as sociedades holdings do grupo, de forma a transferir para essas sociedades, as atividades não operacionais da CINDIDA";

f) também em 31 de dezembro de 1996, Marbo declara, através do instrumento de fls. 294/309, a incorporação da parcela vertida. E, no mesmo instrumento a sucessora (cfr. relatório fiscal, especialmente fls. 43/48):

- altera sua razão social para Martins Comércio e Serviços de Distribuição Ltda., conforme instrumento de alteração contratual (fl. 297);

- muda sua sede social para a antiga sede da sucedida (fls. 297). Cria também a filial nº 53 (fl. 308), cujo nome fantasia é "Marbo Transportes" (fl. 360); o domicílio dessa filial fica no mesmo endereço onde funcionava Marbo antes da incorporação; e o CNAE dessa filial é o transporte rodoviário de cargas em geral, também o mesmo de Marbo antes da incorporação;

- assume imediatamente todas as atividades constantes do objeto social da sucedida Martins (fls. 297). O objeto social da antiga Marbo passa a compor apenas o item "d" do novo objeto social da sucessora (fl. 302);

- altera a administração da empresa, que passa a ser a mesma da sucedida (fls. 298);

g) a sucessora, a partir da data da incorporação, também (cfr. relatório fiscal, especialmente fls. 48/55):

- adota o nome fantasia da sucedida, qual seja, Armazéns Martins (extrato de fl. 358), nome esse conhecido nacionalmente há décadas como atacadista de produtos variados, como bem descrito em reportagem publicada na revista Exame (fls. 391/397);

- passa a utilizar a logomarca "Martins", da sucedida, ao invés de usar a sua própria logomarca, "Marbo" (fls. 366/371);

- absorve e passa a operar com todo o quadro de pessoal da sucedida, além de seus próprios funcionários (fls. 373/374);

- adota a estrutura organizacional da sucedida, com a diferença de que a diretoria foi dividida entre as divisões "Atacado" e "Marbo" (fls. 181/183);

- o permanece a contabilizar separadamente as operações de Martins e de Marbo (fls. 375/390);

- o continua a divulgar o atacado como atividade principal da empresa, conforme reportagens de fls. 391/405;

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

h) na data da incorporação, Marbo possuía saldo de prejuízos fiscais acumulados no montante de R\$ 7.842.621,20 (R\$ 7.059.815,55 relativo ao ano de 1994 e R\$ 782.804,65 referente ao ano de 1995);

i) no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1997 a sucessora compensou integralmente o saldo dos prejuízos acumulados com o lucro obtido no período, conforme DIRPJ/98 (fl. 473);

j) a verdade dos fatos é que Martins Comércio Importação e Exportação Ltda. em momento algum deixou de existir como entidade individualizada, continuando suas atividades da mesma forma em que aconteciam antes da incorporação. Marbo Transportes e Comércio Ltda. é que foi efetivamente absorvida, pois descaracterizou-se completamente no evento, assumindo a razão social, nome fantasia, logomarca, endereço, objeto social etc., de Martins, tomando-se posteriormente apenas uma "divisão" da verdadeira sucessora, passando a ter inclusive um CNPJ individual como filial desta, com endereço no mesmo local da antiga Marbo, conforme doc. à fl. 360;

k) conclui-se assim que a incorporação de Martins por Marbo foi caracterizada para fins fiscais como uma simulação, com o único objetivo de se compensar o elevado saldo de prejuízos fiscais acumulados por Marbo. Tal simulação foi implementada porque se contratualmente fosse expressa a verdade dos fatos, ou seja, Martins incorporando Marbo, haveria vedação literal da legislação para compensação do prejuízo (art. 509 do RIR/94);

l) essa operação foi efetuada visando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, modificando suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do IRPJ devido, evitando seu pagamento, configurando, portanto, a hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, ensejando a aplicação da penalidade qualificada, nos termos do art. 992, II, do RIR/94."

Em suma, no entender dos auditores a verdade dos fatos não coincide com as declarações constantes dos instrumentos particulares de cisão e incorporação. Para eles, tudo se passou da seguinte forma:

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

- Martins sofreu cisão apenas parcial; a parcela não operacional de seu patrimônio foi realmente vertida para Almart e Casabela; a parcela operacional permaneceu com Martins, que manteve a sua personalidade;

- Martins incorporou Marbo, tendo sido essa verdadeiramente extinta.

Impugnação

Na impugnação que inaugurou o litígio, a autuada alegou, em síntese (transcrição do Relatório do julgamento recorrido):

"a) a impugnante é pessoa jurídica resultante de negócio jurídico de incorporação realizado entre empresas do Grupo Martins, em 31 de dezembro de 1996, pelo qual a empresa Marbo Transportes e Comércio Ltda. incorporou a empresa Martins - Comércio, Importação e Exportação Ltda. (Martins Imp. e Exp.) e alterou sua razão social para Martins Comércio e Serviços de Distribuição Ltda.;

b) à época da incorporação a incorporadora possuía saldo de prejuízos fiscais acumulados no valor de R\$ 7.842.621,20. Durante o ano de 1997 a impugnante, na qualidade de sucessora, compensou integralmente o saldo de prejuízos fiscais acumulados com o lucro auferido nesse período;

c) sob a alegação de que tal incorporação representaria operação simulada, insuscetível de reconhecimento como negócio jurídico legítimo para fins tributários, os fiscais lavraram o presente auto de infração para glosar a citada compensação de prejuízos. Não satisfeita, a Fiscalização considerou fraudulenta a incorporação realizada, e impôs multa de 150% sobre o valor do principal;

d) preliminarmente há que se arguir a nulidade do auto de infração por ter sido ele lavrado com base em elementos indiciários, fundado em mera presunção, e com inversão do ônus da prova;

e) é dever da Fiscalização reunir elementos de prova para suportar a constituição de crédito tributário contra o contribuinte. Muito embora seus atos gozem de presunção de veracidade, a Fiscalização não está dispensada de apresentar prova de que o contribuinte agiu em desacordo com as normas que disciplinam a matéria. Em poucas palavras, o lançamento

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

deve ser sempre fundamentado para que o crédito tributário possa ser considerado regularmente constituído;

f) a atividade da Fiscalização é vinculada, devendo observar os princípios da legalidade e da moralidade. Isso significa que os atos da administração, sobretudo aqueles que imputam obrigação aos administrados, devem ter sempre respaldo em lei, sendo vedado o uso de presunção, salvo os casos expressos na legislação, dentre os quais não se insere o aqui discutido;

g) no caso em tela o auto foi lavrado com base em elementos indiciários. O Fisco não conseguiu obter elementos de convicção suficientes a suportar a alegação de simulação e fraude mas decidiu, assim mesmo, proceder ao lançamento. À mingua de prova cabal da existência da infração, qualquer autuação deve ser julgada nula, conforme a maioria esmagadora dos julgados do Conselho de Contribuintes;

h) o negócio jurídico sob exame se deu por razões econômicas e administrativas, considerada pelo Grupo como instrumento adequado de reorganização societária destinada a alcançar maior eficiência e menor custo operacional. Cabia a ele decidir a forma pela qual se daria. Não havendo qualquer norma na legislação tributária que impedisse a impugnante de adotar esse procedimento, nula se mostra a autuação;

i) no mérito, mostra-se patente a ausência de qualquer liame lógico entre as premissas adotadas pela Fiscalização e a conclusão de que a operação seria simulada. O Fisco argumenta que "a incorporadora (Marbo) perdeu completamente a sua identidade no próprio ato de incorporação, assumindo 'todas' as características da sucedida (Martins Imp. e Exp.), inclusive continuando a sua atividade normal como uma filial (divisão) da sucessora ...". Ocorre que o próprio conceito de incorporação implica a integração não apenas dos patrimônios societários das empresas envolvidas, mas também das atividades por elas exercidas. Nesse sentido, a alegada "assunção de todas as características da sucedida", por Marbo, é consequência inerente à realização do negócio jurídico de incorporação, e não uma artilosa estratégia da impugnante para lesar o erário público;

j) como já se afirmou, o propósito da incorporação foi otimizar os procedimentos de exploração de ambos os negócios, através da gestão conjunta das sociedades, da simplificação

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

de procedimentos e da redução de custos operacionais e administrativos, bem como do compartilhamento de pessoal e de infra-estrutura, sobretudo das atividades de transportes;

k) a sucessora, ora impugnante, passou a concentrar a exploração conjunta dos negócios antes administrados separadamente por Marbo (transporte de cargas em geral) e por Martins; (comércio de produtos em geral). Manteve para tanto as estruturas de pessoal e de estabelecimento já anteriormente existentes da empresa incorporada. A administração de ambos os negócios pela impugnante ocorre efetivamente até os dias de hoje, razão pela qual não poderia ser mais absurda a alegação de que "a operação de incorporação se deu de forma aparente";

l) a alegação de que o art. 227 da Lei das S.A (extinção da empresa incorporada) não teria sido observado é improcedente, pois o que aquela norma exige é a extinção da personalidade jurídica da incorporada. Em momento algum a citada lei veda a continuação da exploração da atividade da sucedida pela sucessora;

m) segundo os auditores "a tendência lógica e real do mundo dos negócios" seria a incorporação, pela maior empresa do Grupo, das empresas menores, de atividades secundárias em relação ao foco da sociedade mãe. Não levaram em conta que inexistia imposição legal determinando que somente empresas maiores e mais lucrativas incorporem sociedades menores;

n) ademais, simulação é a falsa aparência jurídica. Existe quando se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes, com o propósito de iludir terceiros (art. 102 C.C.). Segundo a melhor doutrina, a simulação se manifesta seja pela criação de ato jurídico que, de fato, não existe (simulação absoluta), seja pela celebração de ato jurídico aparente, que oculta o ato realmente querido (simulação relativa). No caso em tela não houve simulação absoluta dado que a incorporação foi completamente implementada (o ato não é ficto). Também não houve simulação relativa porque não existe propósito disfarçado no negócio sob exame;

o) a própria Fiscalização reconhece essa circunstância porque jamais chega a negar que o intuito das partes foi claramente realizar a incorporação de Martins por Marbo. É o que se depreende da seguinte manifestação à fl. 41 dos autos: "Como

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

toda a operação de cisão e subsequente incorporação foi prevista em contratos sociais, que expressam a vontade das partes, estando corretamente assinados e registrados, caracterizada está a intenção consciente dos agentes em realizar os atos, bem como, a responsabilidade dos sócios e dos profissionais signatários dos mesmos, sobre os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos". Tal manifestação conflita com todos os pressupostos para o pretense enquadramento da operação como simulação. Em outras palavras, se o Fisco reconhece que o propósito das partes foi celebrar exatamente o negócio jurídico formal e efetivamente concluído, fica afastado o pressuposto da caracterização da simulação, qual seja, a necessária divergência entre a vontade aparente e a vontade real das partes;

p) as limitações para compensação de prejuízos contidas no art. 509 do RIR/94 visam evitar o abuso de forma na transferência de prejuízos fiscais. Procuram assegurar, dentro de parâmetros aceitáveis, a identidade da pessoa jurídica que incorre no prejuízo, com aquela que o compensa. A lei, nesse contexto, deixou de considerar necessário proibir a compensação de prejuízos da incorporadora com lucros da incorporada, reconhecendo o direito da primeira de continuar compensando seus próprios prejuízos, anteriores à data da incorporação;

q) no entanto o Fisco conclui que o natural seria a Martins ter incorporado a Marbo e, por conseguinte, a sucessora ter de enfrentar a restrição estabelecida no citado art. 509. Afirmam os auditores que "Estando a fiscalização vinculada à verdadeira repercussão econômica e tributária dos fatos ocorridos e não aos efeitos jurídicos dos atos de incorporação, elaborados com fins a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a operação descrita foi tributariamente caracterizada como uma simulação". No entanto essa afirmação é totalmente distorcida, pois: (i) a Fiscalização está vinculada ao princípio da legalidade, refletido no princípio da tipicidade cerrada em matéria tributária, e não à repercussão econômica e tributária dos fatos; (ii) a Lei Complementar nº 104/2001, que admitiu a utilização de interpretação econômica para fins de constituição do crédito tributário, depende de regulamentação, sendo inaplicável até que venha a ser efetivamente disciplinada;

r) o E. Conselho de Contribuintes vem concluindo pela impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

legítimos com base em interpretação econômica, resultante de simples presunção e sem respaldo em lei;

s) quanto à multa de 150%, o art. 72 da Lei nº 4.502/64 prescreve que fraude é o procedimento contrário à lei, que exige ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte para violar a norma tributária. Na fraude não há intenção disfarçada ou negócio jurídico oculto, como ocorre na simulação; o ato praticado é o efetivamente pretendido, com conduta direcionada, para induzir o Fisco a erro, impedindo ou retardando a identificação do fato gerador;

t) em resumo, ainda que se pudesse configurar a incorporação sob análise como simulação, esta jamais poderia ser caracterizada como fraude, pois mesmo que houvesse intenção de economizar tributos, não foram praticados pela impugnante atos tendentes a adulterar ou mascarar essa realidade."

Decisão de primeiro grau

Os julgadores afastaram a preliminar de nulidade pelo uso de prova indiciária por entenderem que os argumentos da impugnante diziam respeito ao mérito.

No mérito, em longo arazoado, o Relator, apoiado em doutrina que estudou, iniciou por discorrer sobre a identidade das pessoas jurídicas para concluir que Martins Comércio Importação e Exportação Ltda., e Marbo Transportes e Comércio Ltda., são pessoas jurídicas distintas porque possuem personalidades diferentes.

Transcrevo os fundamentos da Decisão recorrida, neste ponto:

"A defendente refuta a acusação alegando que a incorporadora é de fato Marbo, e que a assunção das características da sucedida é consequência inerente à realização do negócio jurídico de incorporação, e não uma artilosa estratégia da impugnante para lesar o erário público.

É inteiramente descabida a afirmação da impugnante. A assunção das características (leia-se personalidade) da sucedida não é, de forma alguma, uma consequência inerente ao negócio de incorporação. Ao contrário, a consequência inerente ao negócio de incorporação é justamente a

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

manutenção, pela sucessora, de sua própria personalidade, extinguindo-se a personalidade da incorporada. É obvio que a sucessora irá prosseguir nos negócios da sucedida, mas agora em nome próprio, e não em nome da incorporada.

Aliás, quando uma pessoa jurídica deseja adquirir integralmente os negócios de outra, sem todavia extingui-la, compra todas as suas ações ou cotas, e às mantém em seu ativo permanente (investimentos). A controlada mantém a sua personalidade, ao contrário do que ocorre com a sucedida na incorporação.

Registre-se também que as declarações, mormente aquelas contidas em instrumentos particulares, não têm a virtude de fazer prova acerca da veracidade fatos ali declarados. As declarações fazem prova apenas daquilo que se declarou.

Assim, para provar a tese de que Marbo é que fora incorporada por Martins, e não o contrário, os auditores trouxeram a lume alguns elementos da personalidade da sucessora que, em conjunto, a identificam, quais sejam:

a) denominação - Martins Comércio e Serviços de Distribuição Ltda. Essa denominação é bem parecida com Martins - Comércio, Importação e Exportação Ltda. A denominação de Marbo Transportes e Comércio Ltda. desapareceu completamente;

b) nome fantasia - Armazéns Martins; (fl. 358), o mesmo de Martins - Comércio, Importação e Exportação Ltda.;

c) imagem - é a mesma de Martins, qual seja, a maior atacadista da América Latina, conforme reportagens de fls. 391/405, realizadas antes e depois da data da incorporação;

d) logomarca - a mesma de Martins, qual seja, uma representação gráfica assemelhada a uma letra "M" com no nome "Martins", logo abaixo (cfr. fl. 368);

e) domicílio - Av. José Andraus Gassani, nº 5400, bairro industrial, Uberlândia - MG, que é o domicílio de Martins. O domicílio de Marbo passou a ser o domicílio da filial nº 53 da sucessora;

f) objeto social - além do comércio atacadista, que é a atividade que lhe proporciona a maior parte de suas receitas, atua em diversas outras atividades, inclusive o transporte de cargas em geral por via rodoviária, conforme se observa às fls 277/278;

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

g) administradores - são os mesmos de Martins, ou seja, o cargo de Diretor Presidente é ocupado pelo sr. Alair Martins do Nascimento, e o de Diretor Superintendente pelo sr. Juscelino Fernandes Martins;

O exame dos atributos da pessoa jurídica sucessora não deixa margem de dúvida quanto à sua identificação: trata-se de Martins, e não de Marbo.

Os elementos da personalidade de Marbo "desapareceram". Seus negócios, é claro, continuaram a ser exercidos, mas agora pela real sucessora Martins."

O relator, após análise doutrinária, assim fundamentou a aceitação da tese fiscal de que houve simulação:

"No caso sob exame não houve simulação absoluta pois efetivamente pretendeu-se realizar um negócio jurídico, qual seja, uma incorporação.

Houve contudo simulação relativa pois restou demonstrado que o negócio jurídico declarado (Marbo incorporando Martins) é diverso do negócio jurídico real (Martins incorporando Marbo), e teve como único fim enganar o Fisco, conferindo uma aparente legalidade na ulterior compensação de prejuízos. No caso, a natureza do negócio aparente é a mesma do negócio real. A simulação está contida nas cláusulas do contrato aparente. Ali deveria constar Martins na posição jurídica de incorporadora, já que ficou demonstrado que essa é a identidade real da pessoa jurídica sucessora. Marbo deveria estar na posição jurídica de incorporada, pois sua identidade desapareceu após o ato.

Há que se ter claro que a infração sob exame caracteriza-se como ato simulado, e não como ato antielisivo. Esses últimos somente poderão ser objeto de tributação a partir da regulamentação da Lei Complementar nº 104/2001, o que ainda não ocorreu.

Na simulação há a ocorrência do fato gerador da obrigação principal. O sujeito passivo, todavia, tenta evadir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo procurando ocultar do Fisco ocorrência do fato gerador. E tenta ocultar mediante a celebração de um negócio jurídico aparente, não desejado, e que por isso, na prática, não se realiza.

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

Já nos atos antielisivos não há a ocorrência do fato gerador, uma vez que não estão tipificados na lei tributária. Os atos antielisivos são efetivamente queridos e praticados pelo contribuinte. No entanto a lei permite ao Fisco desconsiderar a prática desses atos, e realizar a tributação como se tivessem sido praticados outros atos análogos àqueles, mas que estão tipificados na lei tributária (no Brasil isso ainda não é possível por falta de regulamentação da LC 104/2001).

(...)

Para os demais atos que não os antielisivos, e em face do disposto no art. 118 do CTN, não há relevância alguma, do ponto de vista fiscal, a menção a propósitos negociais ou econômicos, bem como terem ou não sido eles alcançados. Veja como exemplo o caso que estamos a examinar. Não importa ao Fisco saber os propósitos da incorporação, nem se esses foram atingidos. Relevante é a informação sobre se a sucessora compensou ou não prejuízos fiscais da sucedida. Se compensou haverá autuação alicerçada no art. 509 do RIR/94, independentemente da menção e alcance dos propósitos negociais ou econômicos. Caso contrário o ato não terá repercussão fiscal, não cabendo à Fazenda perquirir sobre tais propósitos.

Quanto à aplicação pelo fisco da multa qualificada, os julgadores de primeiro grau a mantiveram, acolhendo, por unanimidade o voto do Relator, assim fundamentado:

"No caso em tela não resta dúvida que a realização do ato simulado teve o evidente intuito de fraudar o Fisco, conferindo uma aparente legalidade à posterior compensação de prejuízo.

A alegação da requerente é totalmente descabida, pois simulação, por definição, é ato que visa mascarar a realidade. E será fraudulenta sempre que causar prejuízo a terceiro.

Repare que se o instrumento particular de incorporação contivesse a declaração dos fatos efetivamente ocorridos (Martins incorporando Marbo) e, ainda assim, a sucessora compensasse prejuízos fiscais da sucedida, o Fisco exigiria o imposto, mas a multa seria de 75% e não de 150%, pois não haveria simulação nem evidente intuito de fraude.

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

Por fim, o Relator após analisar a jurisprudência citada tanto pelo fisco quanto pela impugnante, assim votou:

"(...) somente a impugnante citou acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Não significa, contudo, que essa instância administrativa não tenha se pronunciado a favor do Fisco em causas semelhantes. Veja, a título exemplificativo, o Acórdão CSRF nº 01-02.107/96.

De qualquer forma queremos ressaltar que a chamada "incorporação as avessas" deve ser examinada caso a caso, não se podendo aplicar diretamente ao presente processo as decisões proferidas em processos passados. Isso porque a lide não se funda em matéria de direito, e sim em matéria de fato.

Seria matéria de direito se a autuação fosse fundada em antijuricidade das incorporações de empresas lucrativas por empresas com prejuízos fiscais. Essa situação, é certo, não encontra vedação legal.

Mas aqui a matéria é de fato, pois os auditores dizem que a empresa com prejuízos fiscais é que foi efetivamente incorporada pela lucrativa (hipótese em que há vedação legal para compensação dos prejuízos). A acusação, é claro, há de ser provada em cada caso concreto. Nos casos em que for provada, há que se manter o lançamento, sob pena de negativa de vigência ao art. 509 do RIR/94. Quando não for provada, a exigência será afastada.

Pelo exame do inteiro teor de dois acórdãos da CSRF mencionados pela interessada (Acórdãos nº 01-01.756/94 e 01-01.874/94), não há como concordar com os fundamentos ali apresentados. Nos dois casos o Fisco afirma (como aqui) ter havido simulação, pois apesar de o instrumento de incorporação declarar que a incorporadora é a empresa que possui os prejuízos fiscais (fato declarado), as provas carreadas aos autos revelam o contrário (fato real).

No Acórdão CSRF nº 01-01.756, diz o relator que a Fiscalização não cogitou de verificar se o objetivo da incorporação foi ou não alcançado ("fortalecimento" das operações da suposta incorporadora), preferindo (a Fiscalização) ater-se a fatos como a assunção do nome da incorporada (empresa mundialmente conhecida) pela

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

incorporadora, transferência de sua sede para a sede da incorporada, etc.

Ocorre que o alcance ou não dos objetivos da incorporação (art. 225, I, da LSA) é totalmente irrelevante do ponto de vista fiscal. Ao Fisco importa apenas saber se houve ou não ofensa ao disposto no art. 509 do RIR/94. E esse fato somente pode ser constatado quando descobertas as reais identidades das empresas incorporada e incorporadora.

No Acórdão CSRF nº 01-01.756 os fatos são os mesmos (alteração da denominação social, nome fantasia etc.). A relatora, todavia, usa fundamento diverso do anterior para afastar a tributação. Argumenta que a hipótese não é de simulação, mas sim de negócio jurídico indireto.

Discordamos desse entendimento. Já expusemos anteriormente os conceitos de ambos os institutos, acompanhados de exemplos. De qualquer modo vale aqui lembrar que negócio jurídico indireto e negócio simulado têm um ponto em comum, e um ponto que os extrema. Em comum tem eles a finalidade, qual seja, o não pagamento de tributos. A diferença está nos meios utilizados para consecução daquele fim.

No negócio indireto (como nos demais atos antielisivos) as partes celebram um negócio jurídico (fato real), e declaram ter celebrado exatamente esse mesmo negócio (fato declarado).

No caso do citado acórdão, o negócio jurídico efetivamente celebrado não coincide com a declaração. É certo que a natureza do negócio real e do negócio declarado é a mesma (incorporação); as partes intervenientes também são as mesmas; contudo, a posição jurídica das partes é diversa. Enquanto no negócio real a empresa "A" está na posição de incorporadora, no negócio declarado "A" está na posição de incorporada. Não se trata, pois, de negócio jurídico indireto, como afirmou a relatora. O caso é mesmo de simulação."

A Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento foi cientificada à autuada em 28.04.2003. O recurso foi protocolado em 27.05.2003, acompanhado do arrolamento de bens noticiado às fls. 665.

São as seguintes, em síntese, as razões recursais:

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

- o legislador estabeleceu, de modo minudente e exaustivo, todas as hipóteses de vedação ou restrição, para fins de IRPJ, à compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, dentre as quais, com especial importância para o caso em tela, a de que nas incorporações societárias a incorporadora não poderá compensar os prejuízos apurados anteriormente pela sociedade incorporada;

- a legislação tributária ofereceria, em se tratando de incorporação societária, restrições apenas à compensação dos eventuais prejuízos apurados anteriormente pela Martins Imp. e Exp. - empresa incorporada e não daqueles apurados pela própria Recorrente, empresa incorporadora, exatamente os que foram objeto de glosa pela Fiscalização;

- ainda que simplesmente se ignore o princípio da tipicidade cerrada em matéria tributária - segundo o qual compete à lei, e tão somente à lei, instituir tributos, definindo todos os seus contornos, dentre os quais inclui-se, à evidência, sua base de cálculo - mesmo assim não seria lógico supor que o legislador teria sido tão rigoroso ao estipular hipóteses e condições para o aproveitamento dos prejuízos fiscais verificados em períodos anteriores se a Fiscalização pudesse, ao seu alvedrio, criar outras novas restrições que quisesse, caso a caso, de modo arbitrário. Fosse assim, desnecessária seria a edição das normas antes comentadas, que estabeleceram restrições de toda ordem à compensação de prejuízos fiscais, pois bastaria ao agente fiscal selecionar, ao seu bel prazer, as hipóteses admitidas das não admitidas;

- se o legislador quisesse criar alguma espécie de restrição ao aproveitamento dos prejuízos fiscais apurados pela empresa incorporadora em períodos anteriores à incorporação, certamente o teria feito.

Após asseverar que até 1996, o Grupo Martins mantinha duas pessoas jurídicas que se dedicavam, entre outras atividades, à prestação de serviços de

8

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

transporte rodoviário: Marbo Transportes e Comércio Ltda e Martins Comércio, Importação e Exportação Ltda, a recorrente acrescenta, em síntese:

- considerando-se os altos custos decorrentes da manutenção de duas pessoas jurídicas que, em verdade, dedicavam-se à atividade de prestação de serviço de transporte, entendeu-se por bem, em clara medida de economia, proceder a uma reorganização societária no Grupo, com a incorporação de uma destas empresas por outra;

- no caso em tela, à evidência, o objetivo do negócio jurídico é de clareza meridiana: incorporar para reduzir custos de manutenção e evitar sobreposição de atividades. Em outras palavras, parece não haver dúvida de que a incorporação de uma sociedade por outra era tencionada pela finalidade insita à operação em si - qual seja, a redução de custos e despesas, inclusive de natureza tributária, estas últimas em face da incidência de tributos cumulativos, tais como as contribuições para o PIS, a COFINS e a CPMF - e não por qualquer outro motivo obscuro e ilícito;

- a reorganização societária proposta, no caso em relevo, abria exatamente duas possibilidades aos controladores do Grupo, ambas absolutamente legítimas sob o manto legislação comercial: ou bem a Recorrente incorporava a Martins Imp. e Exp., ou bem a Martins Imp. e Exp. incorporava a Recorrente (então denominada Marbo);

- havendo duas alternativas igualmente lícitas, por óbvio que cabe escolher aquela menos onerosa, já que ninguém é obrigado a seguir caminhos que, desnecessariamente, causem gravames adicionais ou excessivos;

- considerando-se todos os inúmeros aspectos relevantes no caso concreto, inclusive o saldo de prejuízos fiscais das duas sociedades até o dia 31 de dezembro de 1996, optou-se por realizar a incorporação da Martins Imp. e Exp. pela

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

Recorrente, evitando-se, pois, que o exercício do direito à compensação dos prejuízos por ela acumulados se esvasse em meio à tencionada a reorganização societária.

Passa a recorrente a atacar o Acórdão recorrido que, segundo ela, não elucidou as diversas e escancaradas contradições conceituais em que incorrera para justificar a manutenção do lançamento, alegando, em resumo:

- a decisão recorrida tenta criar diferenças conceituais entre as hipóteses de simulação e de (sic) atos anti-elisivos, dizendo que a situação vivenciada nestes autos enquadra-se no primeiro conceito - que autorizaria, sabe-se lá com que fundamento legal, a desconsideração do negócio jurídico para efetuar o lançamento - e não no segundo - dependente de regulamentação por meio de lei ordinária.

- como justificativa, afirma o Relator que, diferentemente da simulação, nos (sic) atos anti-elisivos não há a ocorrência do fato gerador, sendo certo que, no entanto, a lei permite ao Fisco desconsiderar a prática desses atos, e realizar a tributação como se tivessem sido praticados outros atos análogos àqueles (fls 632).

- no afã de justificar seu posicionamento, quis dizer o Insigne Relator que a norma anti-elisiva veiculada pela Lei Complementar nº 104/01 passou a autorizar a tributação por analogia;

- nada mais absurdo, seja por contrariar os mais elementares princípios constitucionais inerentes à tributação, seja por estar absolutamente divorciado da realidade.

Manifesta seu entendimento de que a norma anti-elisiva, trazida pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, trata exatamente da hipótese de simulação, pois prevê a ocorrência efetiva do fato gerador, mas referido evento é (dis)simulado pelo contribuinte para evitar o pagamento de tributos e que foi exatamente este o enquadramento jurídico dado pelo fisco ao caso.

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

Assevera que não ocorreu a alegada simulação, a começar pelo fato de que, em momento algum, tentou ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador, tendo consignado em suas escriturações e nas declarações o valor do lucro real apurado, assim como informou o montante exato e a origem dos prejuízos fiscais que estava compensando.

Sustenta que, ainda que a sobredita reorganização societária tivesse consistido em efetiva simulação - ou dissimulação como quer a lei - certo é que o dispositivo aplicável ao caso concreto seria este mesmo artigo 116, parágrafo único, do CTN que, como bem ressaltou o v. acórdão recorrido, ainda depende de regulamentação por lei ordinária.

Aduz que o Grupo Martins possuía evidentes motivos para querer realizar a incorporação entre duas empresas que exerciam idênticas atividades, de modo a evitar sobreposições e dispêndios absolutamente desnecessários. A incorporação era, pois, por si só, evento mais do que desejado.

Acrescenta que, na prática, a incorporação de uma empresa pela outra de fato ocorreu, já que as atividades antes desenvolvidas pela incorporada estão sendo agora desenvolvidas pela incorporadora que, além disso, manteve-se a desempenhar suas atividades originais.

Transcreve jurisprudência deste Colegiado que, a seu ver, sustenta sua argumentação.

Por fim, combate a aplicação da multa agravada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, sustentando, em síntese:

- ainda que a alegada simulação tivesse efetivamente ocorrido no caso em tela, a aplicação desta penalidade mais gravosa seria manifestamente descabida,

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

uma vez que referido conceito - o de simulação - não se confunde com o de fraude, previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

- consoante a letra da lei, 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.

- há neste emblemático exemplo muito mais do que se possa chamar de simulação: há o ilícito no próprio ato praticado, consistente na ação dolosa de fazer constar informação falsa em documento fiscal, modificando suas características para reduzir o montante do imposto devido.

- no caso em tela, diferentemente, o ilícito que a Fiscalização associa à Recorrente é o de uma clássica simulação, em que o agente se utiliza de negócio jurídico lícito - uma incorporação, no caso - para obter finalidade diferente daquela inerente à natureza deste mesmo ato;

- ou bem se está diante de uma hipótese de fraude, punível com a multa majorada de 150%, ou bem se está diante de hipótese de simulação, não sujeita a esta específica penalidade.

- o v. acórdão recorrido acabou deturpando os ensinamentos da Professora Maria Helena Diniz que, em nenhum trecho de sua obra, admite a teratológica figura da simulação fraudulenta, classificando a simulação, quando muito, em inocente ou maliciosa (Curso de Direito Civil Brasileiro. 9ª ed., vol. 1 - São Paulo : Malheiros, 1993, pp. 255/256).

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

Transcreve jurisprudência administrativa referente à impossibilidade de se exigir multa agravada sem a prova do evidente intuito de fraude.

É o Relatório.

Y

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

VOTO VENCIDO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

O litígio pode ser assim resumido:

Em 31 de dezembro de 1996, Marbo Transportes e Comércio Ltda (MARBO), empresa do nacionalmente conhecido GRUPO MARTINS, incorpora 77,9% do patrimônio objeto da cisão total da empresa Martins Comércio Importação e Exportação Ltda (ARMAZÉNS MARTINS).

Na mesma data MARBO altera sua atividade e seu endereço para o mesmo local e nos mesmos termos em que operava Martins Comércio Importação e Exportação Ltda, alterando também sua razão social para Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A, mas adotando o mesmo nome de fantasia ARMAZÉNS MARTINS.

Em 02.01.97 foi criada uma filial da Martins Comércio Importação e Exportação Ltda, com atividade de transporte rodoviário de cargas em geral, sediada no mesmo endereço onde funcionava a MARBO, antes da reorganização, tendo esta filial adotado o nome fantasia MARBO.

Como MARBO possuía prejuízos acumulados em 31.12.96, o lucro auferido no ano-calendário de 1997, em decorrência da assunção das atividades lucrativas de ARMAZÉNS MARTINS, foi reduzido pela compensação desses prejuízos fiscais no limite legal de 30% do lucro líquido ajustado.



Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

O fisco considerou que essa operação, MARBO incorporando ARMAZÉNS MARTINS, foi ato simulado e que o verdadeiro ato, o dissimulado, foi a incorporação da MARBO por ARMAZÉNS MARTINS, possibilitando com isso a compensação dos prejuízos da MARBO por ARMAZÉNS MARTINS, hipótese em que a compensação estaria vedada, nos termos do art. 509 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, caso não houvesse a simulação.

Como o fisco considera que, na verdade, a atual ARMAZÉNS MARTINS incorporou a MARBO tendo alterado sua razão social para Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A lançou em nome desta, mas com o CNPJ da MARBO, a exigência tributária decorrente da redução do lucro real pela indevida compensação de prejuízos da incorporada.

A autuada insiste no acerto de seu procedimento pois, segundo ela, a legislação que rege a matéria não veda a utilização pela incorporadora dos seus próprios prejuízos. Refuta a acusação de simulação criticando a fundamentação da decisão recorrida.

Assevera que, ainda que se tratasse de simulação, a descrição feita pela fiscalização é típica de aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN inserido pela Lei Complementar nº 104/2001, ainda não está regulamentado.

Não aceita a multa agravada por entender que, ainda que de simulação se tratasse, a essa figura não se aplica o agravamento da penalidade que é reservada aos casos de fraude.

Para o deslinde da controvérsia, penso ser fundamental buscar respostas para três questões básicas:

1) Está presente a simulação no procedimento da autuada?

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

2) Tratando-se de simulação seria o caso de aplicação da Lei Complementar nº 104/2001 que inseriu no CTN a chamada "Norma Geral Anti-elisão"?

3) Ainda em se tratando de simulação, o procedimento justifica a aplicação da multa agravada?

Clóvis Beviláqua¹ definiu a simulação como uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Orlando Gomes², ensina que ocorre a simulação quando "*em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros*".

Na simulação sempre estarão presentes a não-correspondência entre a real intenção das partes e o negócio por elas declarado, apenas aparentemente querido e a intenção de enganar, iludir terceiros, inclusive a administração tributária.

Encontramos ainda na doutrina a classificação da simulação em simulação absoluta e simulação relativa.

Newton Latorraca³ conceitua a simulação absoluta como presente no ato realizado para não ter eficácia, ou para ser anulado em seguida. É absoluta porque o agente não tenciona realizar ato algum, nem aparente nem qualquer outro.

Na simulação relativa existem dois negócios: o aparente (simulado) e o oculto (dissimulado). Atrás do ato jurídico aparente, portanto, existe um outro oculto, e que realmente as partes desejaram.

¹ Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, obs. 1 ao art. 102, apud Silvio Rodrigues, Direito Civil - Parte Geral, vol. 1, 15a. ed., São Paulo : Saraiva, 1985, p. 218.

² GOMES, Orlando. Introdução ao Estudo do Direito, 7a. ed., Rio de Janeiro : Forense, 1983, p. 374

³ LATORRACA, Nilton - Direito Tributário, 12a. Editora Atlas, São Paulo.

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

A simulação relativa seria então a dissimulação, onde nem tudo é ficto, visto que seu objetivo é o de subtrair ou ocultar a verdadeira natureza do ato executado ou do contrato que se pretende, sob ato aparente.

Em suma: simular significa aparentar algo que não existe enquanto que dissimular significa esconder algo que existe.

No caso em exame, estamos diante de uma simulação relativa, uma dissimulação.

Houve, de fato, uma reorganização societária, mas não aquela que a autuada fez aparentar. Nem MARBO, nem ARMAZÉNS MARTINS, foram extintos o que era de se esperar num evento de cisão total seguido de incorporação do patrimônio vertido.

ARMAZÉNS MARTINS continuou operando sua atividade tradicional, no mesmo endereço, com os mesmos funcionários, com o mesmo ativo operacional. As únicas alterações foram meramente formais: passou a operar com o número do CNPJ que pertencia à MARBO e com nova razão social.

MARBO continuou operando sua atividade tradicional, no mesmo endereço. As únicas alterações foram meramente formais: passou a operar com um número de CNPJ de filial e com nova razão social, mas mantendo o nome de fantasia MARBO TRANSPORTES.

Oportunas as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra "Elisão e Evasão Fiscal" - Caderno de Pesquisas Tributárias - volume 13, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1988:

"O sistema jurídico brasileiro contém em seu bojo a possibilidade do contribuinte planejar seus atos e negócios de forma a não pagar imposto, ou incidir na menor carga tributária possível, ou a postergar o momento em que deve recolher algum tributo. Em outras palavras,

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretam incidência de tributos, ou de tributos mais onerosos".

Mas, no afã de economizar tributos, os contribuintes, em não raros casos, são levados à prática da sonegação, mediante fraude, simulação ou abuso de forma jurídica.

É o que nos ensina Nilton Latorraca, em sua obra "Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas", Editora Atlas, 11ª edição, 1988, pg. 25:

"É importante frisar, contudo, que o procedimento, além de preventivo, há de ser lícito e não defeso em lei. Do contrário, mesmo agindo preventivamente, o contribuinte pode cometer fraude, ato simulado ou abuso de forma jurídica."

Ora, o procedimento engendrado pela recorrente nada mais é do que o resultado de uma organização planejada de atos lícitos, mas simulados, visando tão somente contornar o alcance do tipo normativo que veda a compensação pela incorporadora dos prejuízos fiscais da incorporada.

Houve violação indireta da Lei cogente para atingir finalidade que de outro modo não seria permitida pelo ordenamento, desembocando, inexoravelmente, na figura da "fraude à lei".

O art. 149 do Código Tributário Nacional - CTN é claro ao dispor:

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;

(...)

Não se trata de aplicar a Lei Complementar nº 104/2001 que inseriu um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN, assim redigido:

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

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

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

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

Parágrafo único. *A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

A nosso ver essa norma, que ainda pende de regulamentação, não trata de fraude à Lei, nem dos negócios jurídicos indiretos, praticados, via de regra, com simulação.

Claro também que a "intenção" do legislador não foi somente o de introduzir uma norma programática, conclamando o fisco a pesquisar e identificar a existência ou não de matéria tributável, em cada caso concreto. Isso já é da essência do trabalho fiscal.

Sem entrar no mérito se esta é uma verdadeira norma anti-elisão e se o sistema constitucional brasileiro a comporta, face aos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva, que levam à proibição do uso da analogia com a finalidade de constituição de exigências tributárias, vamos buscar na Exposição de Motivos os fins visados pelo legislador:

"A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito" (grifamos)

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

As doutrinas do abuso de forma e do abuso de direito tratam de coisas distintas da simulação. É de simulação a matéria dos autos.

A legislação já existente anteriormente à aludida Lei Complementar nunca tolerou a fraude à lei, a simulação e os negócios jurídicos indiretos, cuja causa seja tão somente contornar a norma de incidência tributária, mediante artifícios dolosos.

Nos negócios jurídicos em que presentes as figuras delituosas, mormente na simulação, raramente se lançará mão de provas documentais. É que elas praticamente não existirão pois a verdade que se quer provar está encoberta pelo pacto simulatório, na maioria das vezes verbal, mas que pode ser exteriorizado pelos próprios atos que pretendem dar a aparência negocial.

Nesses eventos as presunções e as provas indiciárias predominam na tentativa do convencimento do julgador de qual é a verdade que se quer provar (verdade relativa).

Helena Tórres⁴ ensina com maestria:

"A precariedade das provas do ato simulado é já, por si só, importante indício para a constituição dos efeitos probatórios da simulação. Eis porque a presunção goza de tanto prestígio como meio de prova para os casos de simulação."

É o caso dos autos em exame, onde se vislumbra, claramente, no relato feito pela fiscalização, corroborado pelos documentos juntados, um encadeamento lógico de indícios convergentes.

A legislação do imposto de renda não admite a tributação em conjunto de grupos econômicos.

⁴ TÓRRES, Helena - Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária.

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

Estou convencido, portanto, que a ação engendrada pela atuada teve como fim deliberado reduzir o montante do imposto de renda a pagar, pela compensação de prejuízos fiscais gerados por terceiro, mediante o artifício da conhecida simulação por "incorporação às avessas".

Passamos agora à análise da multa majorada.

O imposto apurado em procedimentos de fiscalização será punido com as multas previstas no art. 44 da lei nº 9.430/96:

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

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

II - cento e cinquenta 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.

Diferentes da inadimplência, do erro e da omissão simples são as figuras típicas que descrevem os delitos tributários. São elas: a Sonegação a Fraude e o Conluio.

Estão definidas na Lei nº 4.502/64:

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

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

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

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

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

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

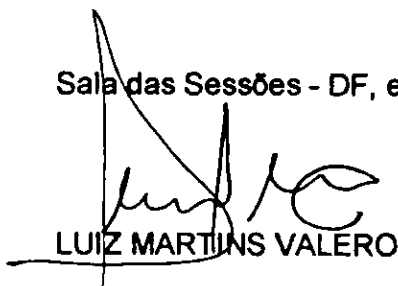
Estou convencido, como dito, de que houve, simulação com fraude à Lei, daí o acerto do lançamento.

No tocante à fraude definida no art. 72, Heleno Tôrres⁵ chama atenção que esta figura é diferente da "fraude à lei", porque esta somente terá lugar quando determinado sujeito promova uma organização de meios lícitos, com violação indireta da lei cogente de direito privado, para atingir finalidade que de outro modo não seria permitida pelo ordenamento.

Entretanto a multa a ser aplicada é a prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pois não se trata da fraude a que se refere o inciso II do mesmo artigo.

Por isso, voto por se dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2004



LUIZ MARTINS VALERO

⁵ TÓRRES, Heleno - Direito Tributário e Direito Privado: autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, pg. 187.

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

VOTO VENCEDOR

Conselheiro - NATANAEL MARTINS, Relator.;

Em que pese o brilho do voto do E.Relator, Conselheiro Luiz Martins Valero, cujas judiciosas colocações a propósito do instituto da simulação, fraude ou abuso de direito, delas não discordo, no específico caso em questão, com a devida vênia, ousou discordar da conclusão a que chegou.

Com efeito, registre-se, inicialmente, que nas regras que norteiam as operações de cisão ou de incorporação de sociedades não há nada que proíba que a empresa detentora de prejuízos fiscais figure na qualidade de incorporadora, vale dizer, não há nada que proíba a dita "incorporação às avessas". Igualmente, não há nada que proíba a adoção do nome comercial e da sede da empresa incorporada.

Aliás, os artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/87, reproduzidos nos artigos 513 e 514 do RIR/99:

"Art. 508. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos da sucedida.

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

Propesso nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

interpretados a "*contrario sensu*", admitem perfeitamente essa modalidade de incorporação, desde que, efetivamente, a luz do ordenamento jurídico aplicável, esta esteja se operando.

Noutras palavras, o fato de a lei permitir a dita "incorporação às avessas", não significa estarem as empresas diante de normas de absoluta permissividade, já que operações da espécie somente se justificam se, realmente, de verdadeiras operações societárias se tratarem. É dizer, operações de incorporação, fusão ou cisão, não se verificam apenas porque "contratos" a tanto assinalam, porquanto se tratam de institutos consagrados no direito societário, cunhados para resolver reestruturações societárias, envolvendo efetivas empresas ou negócios. Ai está, pois, o limite da liberdade atribuída às pessoas jurídicas, ou melhor, aos administradores e controladores de pessoas jurídicas.

Pois bem, o caso "*sub judice*" envolve empresas que durante toda a sua existência estiveram sob controle comum, de empresas que sob o manto de uma única "*holding*" apuraram lucros e prejuízos que, em razão das regras de equivalência patrimonial, apenas o resultado líquido de suas operações beneficiou seus sócios ou acionistas. E mais, envolve empresas regulares e operativas.

É verdade que a incorporação, da forma em que realizada, às avessas, teve como objeto a não perda dos prejuízos fiscais acumulados na incorporadora. Não menos verdade, como já visto, de que a lei tributária a tanto não proíbe. Aliás, prejuízos fiscais, diversamente do que se pensa, não constituem "*múnus público*", pelo contrário, pelo efeito da aplicação da alíquota do IRPJ, representa verdadeiro direito de crédito do contribuinte contra o Estado. E nesse contexto, os administradores e/ou controladores de sociedades, pelas próprias regras que o ordenamento lhes impõe,

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

não somente podem como devem bem tutela-lo, não havendo daí, apenas em razão da operação, nenhuma ofensa à lei tributária.

Assim, dentro desse contexto, somente haveria ofensa ao ordenamento jurídico, se, efetivamente, a operação praticada pela recorrente pudesse ser tipificada como fraudulenta ou simulada ou, ainda, pudesse ser inquinada como abusiva.

Não me parece que, no caso dos autos, a operação possa ser inquinada como fraudulenta, simulada ou abusiva ou, nas palavras do relator originário,

"que a ação engendrada pela atuada teve como fim deliberado reduzir o montante do imposto de renda a pagar, pela compensação de prejuízos fiscais gerados por terceiro, mediante o artifício da conhecida simulação por "incorporação às avessas".

É que, como já assinalei, a operação foi realizada entre empresas que sempre estiveram sob controle comum, em plena atividade operacional. A escolha da denominação comercial que remanesceria ou a sede que se escolheria, não poderia ter o condão, por si só, de caracterizar a operação como simulada. Aliás, como agiria a fiscalização se a denominação comercial resultasse da fusão dos dois nomes (p.ex., Martins e Marbo, Comércio, Distribuição e Transportes) e não tivesse havido a mudança da sede da empresa incorporadora? Por certo que do ponto de vista societário, econômico ou tributário, nenhuma mudança se teria.

Ora, como então caracterizar os atos praticados com simulados, se na forma e no conteúdo das operações nenhuma ofensa ao ordenamento se praticou? Mesmo que se tenha em questão que a incorporação às avessas se realizou para que

Processo nº : 10675.003870/2002-21
Acórdão nº : 107-07.596

não se perdessem os prejuízos acumulados e para que também do ponto de vista tributário a operação fosse menos onerosa, ainda assim nenhuma ofensa haveria ao ordenamento, mesmo adotando a corrente interpretativa que repugna o abuso no direito, combatendo figuras elisivas a partir desse contexto.

Deveras, não é necessário nenhum grande esforço para se concluir que a empresa resultante da operação, em termos empresariais, ganhou eficiência e reduziu custos, sobretudo aqueles custos que são inerentes ao simples fato de existência da sociedade empresarial. Por outro lado, mesmo em face dos ensinamentos daqueles que condenam o abuso de direito, a operação praticada pelo recorrente não se amolda à figura do abuso, muito menos de simulação se trata, seja porque única, seja porque não realizada com o único escopo de economizar tributo, porque, a final, qualquer que seja a corrente interpretativa do direito tributário, em um ponto todas convergem: o ordenamento não repudia o planejamento tributário.

Por tudo isso, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2004.


NATANAEL MARTINS