

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10783-006.165/90-17

LADS

Sessão de 15 de fevereiro de 1993

ACORDAO NR. 101-84.744

Recurso nr. : 101.782 - IRPJ - EX: DE 1986

Recorrente : CEDISA CENTRAL DE AÇO S/A.

Recorrida : DRF EM VITORIA - ES.

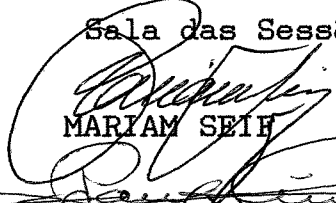
IRPJ - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - Vedada a compensação de prejuízo fiscal da empresa incorporadora com o resultado positivo da incorporada dado que, por força de lei, o prejuízo fiscal somente pode ser compensado com lucros posteriores.

MULTA AGRAVADA - Somente se justifica a aplicação da penalidade prevista no art. 728, inciso III, do RIR/80, se restar provado o intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEDISA CENTRAL DE AÇO S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de 150% para 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos parcialmente os Conselheiros: a) Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator) e Maríam Seif, que negavam provimento ao recurso; e b) Celso Alves Feitosa, Jezer de Oliveira Cândido e Sebastião Rodrigues Cabral, que lhe davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Raul Pimentel.

Sala das Sessões, em 15 de fevereiro de 1993


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


RAUL PIMENTEL

- RELATOR-DESIGNADO

VISTO EM LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FA

SESSÃO DE: 24 MAR 1994

ZENDA NACIONAL

PROCESSO NR. 10783-006.165/90-17

Acórdão nr. 101-84.744

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e SANDRO MARTINS SILVA.



**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL****PROCESSO Nº** 10783/006.165/90-17**RECURSO Nº:** 101.782**ACORDÃO Nº:** 101-84.744**RECORRENTE:** CEDISA CENTRAL DE AÇO S/AR E L A T Ó R I O

CEDISA CENTRAL DE AÇO S/A, inscrita no CGC/MF ' sob o nº 27.244.680/0001-15, estabelecida na Rodovia BR 101, Km 10, Laranjeira, Município de Serra/ES, tempestivamente, recorre a este Conselho contra a decisão nº 499/91, exarada nestes autos pelo Chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal de Vitória no Espírito Santo, que manteve integralmente o lançamento contra ela lavrado e que lhe impôs a exigência tributária de 66.010,85 BTNf a título de imposto de renda de pessoa jurídica do exercício de 1986, ano-base de 1985, acrescido de multa de 150%, juros moratórios e demais encargos.

A infração descrita na peça vestibular em relação à matéria objeto de litígio refere-se a compensação de prejuízos de empresa incorporadora com lucros de empresa incorporada.

A autuação foi objeto de impugnação tempestiva na qual a autuada alega não estar no auto de infração a capitulação legal correspondente com a descrição da infração que lhe foi atribuída, consoante exige o inciso IV do Decreto nº 70.235/72, em ra

Acórdão nº 101-84.744

zão disso pede improcedência do auto de infração já em preliminar, sem apreciação de mérito.

A impugnante relata cronologicamente os fatos ocorridos para demonstrar que a operação foi realizada com absoluta observância da legislação vigente, especialmente os artigos 224 e 225 a 227 da Lei nº 6.404/76.

Sobre a compensação dos prejuízos da incorporadora com os lucros da incorporada no período base em curso quando da incorporação, aduz a impugnante que o fez em estrita observância das disposições do artigo 149 do RIR/80, da Instrução Normativa SRF/07/81 e do Parecer Normativo CST/10/81. Insiste, assim em afirmar que o resultado fiscal apurado pela incorporadora, engloba os resultados da incorporada, nos exatos termos e condições legais vigentes, fato corroborado, pela edição posterior da Lei nº 7.450/85, que dispendo diferentemente sobre a matéria, estabeleceu que a incorporação implica no necessário encerramento do período base da incorporada e na conseqüente apuração dos seus resultados. Afirma o acerto do procedimento adotado pela impugnante.

A informação fiscal de fls. 113, rebate os argumentos da impugnação alegando que o negócio jurídico de incorporação da CEDISA pela IDALB é simulado, visto que o fato verdadeiramente ocorrido, inferido das razões descritas nos itens 4.1; 4.2; 4.3; 4.4; 4.5 e 4.6 dessa informação fiscal, foi o de incorporação da IDALB pela CEDISA.

O decisório singular (fls. 116 a 120) decidiu pela manutenção da exigência, observado que o impugnante já recolhera as parcelas relativas à omissão comprovada por passivo fictício e à postergação resultante de subavaliação de estoques (itens 2.1 e 2.2 da autua-

dh

R

Acórdão nº 101-84.744

ção). E mais, decidiu impor à autuada, multa de 150% por "evidente intuito de fraude", reabrindo sobre tal agravação, prazo para impugnação. As razões de decidir foram assim expostas no decisório:

- quanto a preliminar argüida, que o enquadramento legal está correto, pois o lançamento foi efetuado em consequência de ter havido compensação de prejuízos da empresa incorporada de fato (IDALB) com o lucro da incorporadora de fato (CEDISA), o que é vedado pelo artigo 384 do RIR/80...

- conforme consta da informação fiscal de fls. 113/115, houve simulação nas operações descritas às fls. 23, com evidente intuito de burlar a legislação.

- embora, sob o aspecto formal, a IDALB tenha incorporado a CEDISA (fls. 23, 31/39 e 46/51)- de fato, o que ocorreu foi a incorporação da IDALB pela CEDISA, numa simulação em que é evidente o intuito de fraudar a Fazenda Nacional.

Alinha ainda fatos que na decisão justificaram a conclusão da existência de fraude, tais como; a incorporadora assumiu a denominação da incorporada; o objeto social da incorporadora foi alterado para incluir as atividades da incorporada; a administração da incorporadora passa a ser exercida pelos dirigentes da incorporada; o patrimônio líquido da incorporadora é menor do que o da incorporada.

A empresa impugnou o agravamento da exigência (fls. 124/129), em que, preliminarmente, postula a nulidade da decisão que agravou a exigência inicial. Dever-se-ia lavrar novo lançamento e não repetir-se termos do auto inaugural imprecisos em si mesmos.

Volta a sustentar a licitude do seu procedimento.

Acórdão nº 101-84.744

A exigência inicial e a multa agravada foram mantidas pelo julgador de primeira instância (fls. 132/137).

Inconformada a contribuinte recorre a este Conselho alegando:

- preliminarmente a total nulidade do Auto de Infração, já que não deflui ele de procedimento regular conforme o comando do artigo 142 do CTN.

- reitera que a incorporação foi promovida com âncora em dispositivos legais precisos e que a compensação de prejuízos se deu nos moldes estabelecidos pela Instrução Normativa nº 7/81 e Parecer Normativo 10/81.

- admite que concluída a incorporação, a incorporadora ampliou seu objeto social e assumiu a denominação da sociedade extinta; manifesta seu assombro por estar a suspeita fiscal fincada nesse fato.

- reitera que a faculdade legal de compensar prejuízos como fez, foi admitida pela legislação, até o advento da Lei nº 7.450/85.

- protesta pela utilização pelo fiscal de conceito não conformado com os legalmente veiculados, o que magoa o princípio da estrita legalidade.

Alinha os fatos que entende impeditivos da manutenção da conclusão adotada pela decisão recorrida:

h

Acórdão nº 101-84.744

- despreza dispositivos de lei e de atos normativos;
- subverte pela via interpretativa a aplicação do princípio da estrita legalidade;
- empresta avaliação subjetiva ao fato, o que é incompatível com o princípio da tipicidade fechada;

Pede ao final a reforma da decisão recorrida com o conseqüente cancelamento da exigência de recolhimento do crédito que entende indevido.

É o relatório.

dh



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10783-006.165/90-17

Acórdão nº 101-84.744

7

V O T O (Vencedor)

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Redator Designado:

Concordo com o Ilustre Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator sorteado para o Recurso, em manter a tributação sobre a parcela correspondente ao prejuízo da empresa incorporadora indevidamente compensado, discordando, todavia, da aplicação da multa de lançamento ex ofício em seu grau mais elevado, ou seja, 150%, nos moldes do artigo 728, inciso III, do vigente RIR.

Não vejo como caracterizar a incorporação de uma pessoa jurídica por outra como FRAUDE A LEI através de SIMULAÇÃO, para efeito de aplicar ao lançamento a penalidade máxima prevista na legislação de regência, somente porque a empresa incorporadora é deficitária no seu resultado.

É claro que nos parece incomum a operação, mas a realidade é que não temos acesso pleno aos verdadeiros interesses comerciais que levaram os administradores das empresas a realizar esse tipo de operação, e por isso não podemos considerar materializada a existência de fraude capaz de sustentar tranquilamente a exigência da multa agravada e suas conseqüências no campo penal.

A fiscalização não teve qualquer dificuldade para quantificar e exigir o imposto devido, limitando-se a ação fiscal aos livros e papéis da interessada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO Nº 10783-006.165/90-17

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES Acórdão nº 101-84.744

Por sinal, o tratamento dado às empresas na peça acusatória, antes do agravamento, foi simplesmente de "incorporadora de fato" e incorporada de fato" (fls. 08).

Tenho que a questão resume-se em saber se, na incorporação de uma pessoa jurídica por outra, a empresa incorporadora poderia compensar seus próprios prejuízos com o resultado positivo da empresa incorporada.

Penso que não pode, tanto é que acompanho o Ilustre Conselheiro Relator nesta matéria.

Restava ao fisco, então, exigir o imposto devido pela indevida compensação, acrescido da multa de lançamento ex officio de 50%, prevista no artigo 728, inciso II, do RIR/80, e demais acréscimos legais.

Para afirmar que houve fraude à lei precisaria que ficasse insofismavelmente materializada a simulação do ato jurídico, porém, como se observa dos autos, a ação fiscal não foi além de suposições, além do que, os contratos de alteração surtiram todos os efeitos legais, em toda sua extensão.

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de 150% para 50%.


RAUL PIMENTEL, Redator Designado.

Acórdão nº 101-84.744

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, não há nulidade por deficiência no enquadramento legal dos fatos descritos, desde que essa descrição possibilite à autuada o desenvolvimento de sua defesa, como ocorreu na espécie em que a recorrente demonstrou estar ciente da acusação fiscal.

Por outro lado, a revisão do lançamento pela autoridade administrativa tem suporte no artigo 149 do CTN, medida que pode ser adotada no curso do processo, reabrindo-se o prazo para impugnação.

No mérito, o imposto de renda tributa o lucro que a pessoa jurídica obtém durante o período-base, sendo-lhe, a rigor, indiferente a existência de prejuízos.

Todavia, atendendo a uma realidade econômica na vida das empresas, a legislação do imposto de renda autoriza que elas compensem os seus prejuízos com lucros futuros.

Assim, a compensação de prejuízos, condições e prazo, resulta de expressa disposição legal. Na legislação do imposto em questão, o que não é permitido é defeso. A compensação de prejuízos é, pois, uma concessão da lei e só pode ser exercida nos termos e limites traçados por ela.



Acórdão nº 101-84.744

Colocada essa premissa que reputo essencial ao esclarecimento da matéria, passo ao exame da legislação então vigente.

A legislação de regência permite que a empresa possa compensar seus prejuízos com os lucros obtidos nos quatro períodos-base seguintes (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 64, consolidado no art. 382 do RIR/80).

Diz o dispositivo regulamentar:

"Art. 382 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos 4 (quatro) períodos-base subsequentes (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 64)."

Os prejuízos e os lucros a que se reporta o artigo são os da própria empresa.

Esta a regra geral.

Excepcionalmente, a lei permitia que a sociedade resultante da fusão e a que incorporasse outra sucedessem as sociedades extintas no seu direito de compensar prejuízos no prazo previsto no art. 382 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 64, par. 5º, e Decreto-lei nº 1.730/79, art. 1º, IX, consolidados no arts. 384 e 385 do RIR/80).

Os artigos 384 e 385 do RIR/80 assim dispõem:

"Art. 384 - Até o exercício financeiro de 1980, a sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito de compensar prejuízos no prazo previsto no artigo 382 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 64, § 5º, e Decreto-lei nº 1.730/79, arts. 1º, IX, e 8º)."

47

Acórdão nº 101-84.744

"Art.385 - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 64, J 5º, e Decreto-lei nº 1.730/79, art. 1º, IX)."

As disposições excepcionais, confirmam a regra geral de que os prejuízos e os lucros compensáveis são da mesma pessoa.

As mencionadas disposições excepcionais foram posteriormente revogadas. A primeira, pela alteração IX, do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.730/79; a segunda, pelo artigo 3º do Decreto-lei nº 1.870/81.

Dentro dessa ótica é que se deve examinar a IN SRF nº 7/81 e o PN CST nº 10/81.

Ao determinar que o resultado do período incompleto compreendido entre o último exercício social da incorporada fosse apurado englobadamente com o da sucessora, o ato em questão não poderia permitir que a sucessora compensasse prejuízo da sucedida, àquela altura por falta de autorização legal.

O que se permite é a soma algébrica dos resultados das duas empresas no período-base da incorporação, no "rosto" da declaração da incorporante, para efeito de tributação, apenas.

Daí, expressamente, ressaltou em seu item 5, a não compensabilidade do prejuízo fiscal com o lucro real das sucessoras e sucedidas RECIPROCAMENTE.

Em outras palavras, quando a instrução normativa recomenda que os resultados das duas empresas referentes ao

Acórdão nº 101-84.744

período-base da incorporação sejam apresentados em formulários próprios, não impede que se compensem os prejuízos fiscais de cada uma com os seus próprios lucros reais. O que se declara descaber é a compensação de prejuízos fiscais de uma com os lucros da outra.

Este, aliás, o entendimento do PN CST nº 10/81, expresso nos subitens 5.1 a 5.3.

A ressalva que o parecer faz, na parte final do subitem 5.3, de que ... "nada obsta a que a empresa sucessora continue a gozar do direito a compensar **seus próprios prejuízos**, anteriores à data da absorção..." não milita em favor da causa da recorrente porque ela, contrariando a lei fiscal, a IN SRF nº 007/81 e as conclusões do PN CST nº 10/81, compensou na declaração pertinente ao período-base da incorporação **seus prejuízos pretéritos com os lucros da incorporada**.

Na realidade, todo o procedimento foi artificioso, a partir de um planejamento tributário construído sobre a ressalva do subitem 5.3 do mencionado parecer normativo, mas do qual a empresa desviou-se.

Esse planejamento previa a inversão do procedimento normal de uma empresa superavitária incorporando a deficitária, ou seja, a empresa com prejuízos incorporando uma empresa superavitária, formando uma única pessoa jurídica. A tendência seria a de que a incorporante deveria propiciar lucros no futuro e então poderia compensar os seus próprios prejuízos anteriores.

Jamais compensar no ano da incorporação os seus prejuízos com os lucros da incorporada, porque, neste caso, o planejamento estar-se-ia desviando do seu suporte, ou seja, a conclusão contida na parte final do subitem 5.3 do

97

Acórdão nº 101-84.744

PN CST nº 10/81. Como ocorreu na espécie, configurando caso típico de fraude à lei e não de evasão fiscal.

Vejamos os fatos:

A IDALB PARTICIPAÇÕES S/A era uma empresa deficitária, acumulando prejuízos, enquanto a CEDISA CENTRAL DE AÇO S.A. era uma empresa superavitária.

Os acionistas das duas empresas fizeram a primeira incorporar a segunda para "fazer desaparecer" o lucro real da CEDISA contra os prejuízos da IDALB.

Note-se bem. Não era compensar **prejuízos da incorporante com os seus próprios lucros**, como consignara o subitem 5.3 do PN CST nº 10/81, mas um artifício para burlar o fisco no que respeita ao desaparecimento do lucro real da CEDISA, referente ao exercício de 1986.

Em síntese, a recorrente fez "ressuscitar" em parte o artigo 385 do RIR/80 para compensar os prejuízos de uma empresa com os lucros de outra. Em parte, porque se dispensou de autorização do Conselho Monetário Nacional compensando-se os prejuízos incompensáveis por via de incorporação das empresas.

Note-se que a IDALB, incorporante, assumiu a denominação da CEDISA passando a exercer suas atividades na sede desta, a indiciar uma verdadeira incorporação às avessas.

É nesse procedimento que reside a simulação com o único propósito de compensar prejuízos não permitidos na lei fiscal, através de uma série de medidas formalmente válidas, à luz da lei societária, mas que, em sua essência,



Acórdão nº 101-84.744

objetivam fazer o que a legislação do imposto de renda não permite.

A simulação praticada nos atos de incorporação, com declaração enganosa de vontade para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, ou seja, fazendo a incorporante passar por incorporada e vice-versa, para assim poder a verdadeira incorporante compensar prejuízos de sociedade que foi de fato incorporada, não configura elisão fiscal, mas ato ilícito.

Ora, o emprego da simulação é uma prática ilícita.

É uma fraude à lei e não se confunde com evasão fiscal.

Para que haja fraude à lei não se requer violação da letra da lei, mas do seu espírito, do seu comando.

Nesse sentido, Ademar Ferreira, cita em seu "Direito Fiscal", Edição Saraiva, São Paulo, 1961, pág. 62, decisão do Tribunal Federal de Recursos: "Os contratos simulados, em que as partes fingem, com malícia, obrigações que realmente não quiseram contrair para prejudicarem terceiros, ou fraudarem o pagamento de imposto, sempre foram considerados no Direito pátrio como simulados e de nenhum valor. Para que haja fraude à lei não é necessário que o ato invista contra a letra da lei; basta que atente contra o seu espírito..." (D.J. 31/05/1955).

José Aguiar Dias, em Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, vol. 23, pág. 118, diz que **ocorre fraude à lei, quando, para evitar-lhe o alcance, as partes realizam ato aparentemente regular, em outra modalidade que não o**

97

Acórdão nº 101-84.744

sujeito à norma, embora seu objeto seja exatamente o que se alcançaria através dessa norma ou que seja proibido por ela.

José Naufel, em seu Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, Edição José Konfino, 1959, 2ª edição, pág. 35, assim conceitua "Fraude à lei - Dá-se, segundo a lição de Haroldo Valadão, quando o indivíduo usa da sua liberdade praticando atos não proibidos ou praticando atos expressamente permitidos, chegando, por uma volta, a um resultado que é proibido por outra lei. O ilustre professor da Faculdade Nacional de Direito dá-nos, entre outros, o seguinte exemplo: a lei proíbe o ascendente vender ao descendente sem consentimento dos outros descendentes. Que faria aquele que quisesse fraudar a lei? Suponhamos que tal ascendente vendesse um prédio a terceiro, e este a outro descendente. Tudo estaria legal, pois a lei não proíbe que o ascendente venda a terceiro nem que o terceiro venda ao descendente, sendo válidos todos os atos, seja da segunda venda. No intuito ou na mente dessas pessoas passou, entretanto, a idéia de fraude à lei."

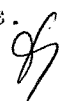
Está-se, no caso, diante não de fraude legal ou elisão, mas de fraude à lei.

Segundo Octavio Moreira Guimarães, em Da Boa Fé no Direito Civil Brasileiro, págs. 81/82:

"Pela doutrina da vontade o terceiro de boa-fé, que houvesse sido levado pela declaração, teria que perder, pois o ato exsurgiria na sua realidade, ou sem valia, como quiseram os simuladores.

Ora, essa consequência seria contrária à natureza das cousas, aos interesses do comércio, e ao sentimento jurídico.

E depois, o direito não protege todos os atos da vontade; a pessoa só é protegida, quando seus atos têm um sentido moral que os exalça, ou não prejudicam os demais indivíduos.



Acórdão nº 101-84.744

A lei tolera a simulação, para que, ideando novos recursos, provendo-se de novas fórmulas, possam os interessados desenvolver e aproveitar mais extensamente as suas atividades.

Mas todos os atos do homem hão de ter restrições; há os limites de ordem pública que não podem ser ultrapassados, e há ainda o interesse alheio que também não deve sofrer.

Sobre esse assunto Ferrara tem essas palavras insubstituíveis:

"A vontade secreta dos simuladores não é expressão de um interesse sério, não corresponde ao legítimo desenvolvimento da atividade individual, mas, é uma mentira para iludir terceiros: é uma vontade inidônea de tutela jurídica. Reclamar para esta vontade o reconhecimento legal, seria abusar da proteção da lei. Não podem os simuladores pedir que se atribuam efeitos jurídicos à sua vontade, porque está fora de proteção, e nada mais há de ser senão um movimento irrelevante. Os que urdirem o engano do terceiro praticam um delito, e não um negócio jurídico: essi non possono pretendere il diritto d'ingannare in forza della legge, ma la legge li fascia vittime dell'ingano da loro preparato. E da dire Mommsen: - chi scava la fossa altrui, vi cade egli pel primo."

Os ensinamentos desses doutrinadores caem com uma luva sob o caso concreto em que a fraude à lei é manifesta.

Em tal situação, a autoridade administrativa deve interpretar a definição do fato gerador com abstração da validade jurídica dos atos praticados para considerar os verdadeiros efeitos desses atos.

E isso independentemente de prévia anulação dos atos jurídicos praticados com vícios.

No voto condutor do Ac. 101-77.837, o insigne Conselheiro Urgel Pereira Lopes, situou muito bem essa questão, ao dizer:



Acórdão nº 101-84.744

"Insurge-se a defendente, com ênfase, em oposição a essa conclusão do Fisco. Na sua veemência argumentativa, a contribuinte chega a afirmar, em algumas passagens de suas defesas, que falece competência à Administração (Tributária, depreendo) para questionar os motivos e a veracidade dos atos praticados e regidos pelo direito privado em que intervêm contribuintes, cabendo-lhe, tão-somente, examinar se a cisão se revestiu das formalidades legais.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da defendente nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, "data vênica", flagrante despautério. Talvez a contribuinte tenha equiparado a Administração Tributária aos órgãos executores do Registro do Comércio, no plano do aprofundamento que cabe a uns e outros no campo do direito societário. Se assim, foi, laborou em forte equívoco.

Fato é que falece competência ao Fisco para declarar a anulabilidade ou a nulidade dos atos praticados pelos contribuinte sob as regras do direito privado.

Falta competência e, até certo ponto, falta-lhe interesse, na medida em que o artigo 118 do CTN dispõe:

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

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

II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

Todavia, na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, não se importando com o "nomem iuris" que os contribuintes lhes tenham emprestado.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência deste Conselho, também improcedente a assertiva da recorrente no sentido de que se o Fisco viu

Acórdão nº 101-84.744

simulação (ou dissimulação) devia primeiro promover a nulidade do ato ou fato junto ao Judiciário. A tese choca-se com o disposto no art. 118 do CTN, visto acima. A nulidade deve ser promovida por aqueles a quem aproveita., diretamente envolvidos e com legítimo interesse para tanto.

Ao Fisco cabe, exemplificativamente, diante de um contrato chamado de compra e venda, que se apresenta com o conteúdo de locação, demonstrar que se trata de efetiva locação, seja pelo perfil econômico (renda de capital) seja pelos pressupostos de ordem jurídica do contrato de locação. Se bem o demonstrar, prevalecerão os efeitos fiscais decorrentes da locação. Se não lograr sucesso na comprovação pretendida, prevalecerão os efeitos fiscais da compra e venda.

Estas considerações vêm a propósito do exame que se impõe fazer dos fatos constantes dos autos para o deslinde do litígio, e de uma tomada de posição do julgador nos limites ou não limites que sofre, ou não, no aprofundamento da questão."

O legislador, ao determinar no art. 33, da Lei nº 7.450, de 23/12/85, que a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deve levantar balanço e demonstração de resultados e determinar o lucro real na data da ocorrência de qualquer um desses eventos, não reconheceu com essa norma o acerto do inusitado planejamento tributário adotado por diversas empresas. Apenas procurou inviabilizar procedimentos como esse e outros análogos e, assim, evitar demandas que protelavam o pagamento do imposto devido.

Do mesmo modo ocorreu com o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29/06/87, ao explicitar proibição implícita na legislação de que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. E isso porque, como já se demonstrou acima, a COMPENSAÇÃO de prejuízos imprescinde de autorização legal, e quando o legislador revogou os dispositivos que



Acórdão nº 101-84.744

permitiam a COMPENSAÇÃO de prejuízos da incorporada, essa COMPENSAÇÃO ficou sem amparo legal. Isto é, defesa em lei.

As condições estabelecidas no artigo 32 do referido decreto-lei muito menos servem de base para o argumento da defesa porque não são restrições específicas para o caso de COMPENSAÇÃO de prejuízos de incorporada, mas dos próprios prejuízos.

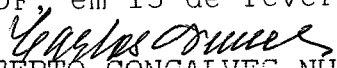
É uma limitação ao direito de compensar prejuízos inserto no art. 382 do RIR/80.

De qualquer modo, impõe-se buscar não a intenção do legislador, mas a vontade da lei, que deve ser interpretada sistematicamente, dentro do ordenamento jurídico em que se insere, e tendo em vista os fins sociais a que se destina.

Por outro lado, quando a empresa lançou mão da simulação, obrou com evidente intuito de fraude à lei fiscal, justificando plenamente a aplicação da multa qualificada prevista no inciso III, do artigo 728, do RIR/80.

Nesta ordem de juízos, rejeito as preliminares argüidas, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 15 de fevereiro de 1993.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.