



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.723494/2015-84
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.104 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
OAS S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONTEXTOS JURÍDICO E FÁTICO DIVERSOS. IMPOSSIBILIDADE. PERMISSÃO DE DEDUZIR DOS TRIBUTOS LANÇADOS OS VALORES PAGOS PELA EMPRESA INCORPORADA.

Não se conhece de recurso especial quando não demonstrada a divergência jurisprudencial.

O dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação de normas, devendo a divergência se dar em relação a questões de direito, isto é, tratar os casos da mesma legislação aplicada a contextos fáticos semelhantes. Se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas aplicadas a contextos fáticos diferentes, não há que se falar em divergência de julgados.

O acórdão recorrido justificou a dedução de tributos na sucessão universal que ocorre por ocasião da incorporação, enquanto os acórdãos indicados como paradigma não tratam de incorporação ou de sucessão universal, e sequer tangenciam a legislação a respeito deste tema.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

O acórdão recorrido manteve a requalificação dos negócios jurídicos pretendida pela autoridade autuante ante a alegação de prática de atos fictícios, mas sem a acusação literal de simulação, e a despeito do cancelamento da qualificação da multa ante a ausência de verificação de fraude. Diante de tal contexto, apenas serviriam de paradigmas capazes de sustentar a tese pretendida pelo sujeito passivo decisões que indicassem que a requalificação de atos pelas autoridades fiscais apenas pode ser aceita quando acompanhada de acusação literal de simulação ou de atos fraudulentos. Os acórdãos apontados como paradigma não são capazes de sustentar tal tese.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que votou pelo conhecimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo em face do acórdão 1201-002.148, de 15 de maio de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1201-002.148:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

EMPRESA IMOBILIÁRIA. CRIAÇÃO. CONDIÇÃO MANDATÓRIA

A criação de uma empresa, sob alegação de que visou a aquisição de terreno, desmembramento deste, isolamento dos riscos envolvidos para facilitar o financiamento na modalidade project finance para outra empresa que exploraria a Arena de esportes a ser construída, proteger o contratante de eventuais dívidas e passivos contraídos pela contratada em outras atividades, constituir direito de superfície para a outra empresa que exploraria a Arena de esportes, preparar os imóveis para a fase de exploração, atuando como SPE, não era mandatária, como alegado, se a criação da mesma não era condição

para a assinatura do contrato, mas sim opção da Autuada, e se de todos os motivos listados, apenas executou a aquisição e revenda do terreno, sendo posteriormente incorporada e extinta, com a justificativa de não haver razão para sua continuidade.

AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Revela-se destituída de finalidade negocial a empresa imobiliária que, sem estrutura própria ou recursos humanos, foi criada para e realizou a operação de compra e venda, sendo extinta em seguida, evidenciando-se que a operação foi efetivamente realizada pela controladora do grupo, que a constituiu e posteriormente a absorveu e que forneceu recursos para a compra e recebeu os recursos provenientes da alienação.

AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO.

Cabe desconsiderar como sendo executada pela empresa criada com finalidade de elidir a tributação do ganho de capital, a operação em que a real executora foi a controladora do grupo.

INCORPORAÇÃO. DIREITOS E OBRIGAÇÕES. NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DE TODA A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS.

Devem ser deduzidos dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (empresa incorporada). A formalização de exigências fiscais deve levar em conta a situação tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, sob pena de se verificar tributação em duplicidade.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em afastar a preliminar de nulidade dos lançamentos como votado pela relatora, vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (relatora), Luis Marotti Toselli, Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros, que deram provimento integral ao recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso, para deduzir dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (incorporada pela autuada), nos termos do voto da relatora, vencidos os conselheiros Eva Maria Los e José Carlos de Assis Guimarães, que lhe negaram provimento, portanto, também votaram contra a referida dedução. Designada para redigir o voto vencedor, em relação à preliminar de nulidade, a conselheira Eva Maria Los.

A Fazenda Nacional questiona a compensação autorizada pela decisão recorrida, indicando as seguintes decisões como paradigma:

Acórdão paradigma 9303-003.146

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 11/05/1995 a 10/01/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. DIFERENÇAS ENTRE O VALOR DECLARADO/RECOLHIDO E O VALOR DEVIDO. PAGAMENTOS A MAIOR EM UM PERÍODO A SER CONSIDERADO EM OUTRO EM QUE

O PAGAMENTO FOI A MENOR. TAREFA DO CONTRIBUINTE, NÃO DO FISCO

A constituição do fato do pagamento indevido (a maior) e da correspondente relação (de débito do Fisco), demanda, sempre, atividade enunciativa inaugural do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal tomar a iniciativa em nome daquele, Descabida, portanto, a pretensão no sentido de que caberia ao Auditor Fiscal considerar os pagamentos feitos a maior em determinado mês para fins de apuração do valor devido e não recolhido em outro

Acórdão paradigma 201-79.480.

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Ano-calendário: 1999

CONTITUCIONALIDADE. ART. 13 DA LEI Nº 9.779/99. OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. INCIDÊNCIA DO IOF. CONSTITUCIONALIDADE.

Falece ao Conselho de Contribuinte competência para apreciar e julgar eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade da incidência do IOF sobre operações de empréstimos de recursos financeiros realizados entre pessoas jurídicas, conforme determina o art. 13 da Lei nº 9.779/99.

COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. A compensação não é matéria de defesa e se dá entre débito definitivamente constituído e crédito líquido e certo do contribuinte. Não existindo débito definitivamente constituído, não há como se falar em compensação. Recurso negado.

Em 26 de outubro de 2018, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos (grifos do original):

A Recorrente a fim de demonstrar a divergência, no essencial, assim manejou o seu recurso especial:

No que tange ao deferimento do pleito do contribuinte, concernente à compensação do valor recolhido pela empresa Novo Humaitá S/A (incorporada pela autuada), com o débito objeto de exigência do presente auto de infração, constata-se que essa e. Turma julgadora acabou por autorizar compensação sem observância do procedimento próprio e em dissonância com as prescrições legais atinentes à referida forma de extinção do crédito tributário, mais especificamente os arts. 156, II, e 170, do CTN, e os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96, o que impediria o reconhecimento de eventual compensação no procedimento de lançamento de ofício.

Ademais, ainda que assim não fosse, o v. acórdão ora recorrido, ao acolher a tese de que, uma vez demonstrado que o contribuinte possui créditos decorrentes de recolhimento a maior de tributo, seria automaticamente possível a compensação dos mesmos, mesmo não havendo pedido de compensação apresentado nos autos em que se discute a exigibilidade do lançamento de ofício, ou seja, como matéria de defesa, divergiu do entendimento esposado por outras Câmaras deste Conselho.

Com efeito, os acórdãos ora colhidos como paradigmas perfilham orientação totalmente diversa da seguida pelo aresto hostilizado.

(...)

Nítida, portanto, a divergência jurisprudencial ora argüida, tendo em vista que, diante de situações semelhantes, em que o contribuinte pleiteia que os valores objeto do lançamento sejam compensados com eventual crédito de sua titularidade, as Câmaras chegaram a conclusões diametralmente opostas. A e. Câmara a quo, autorizando tal procedimento, enquanto que, as Turmas prolatoras dos paradigmas, acolhendo a tese de que a compensação não pode ser utilizada como matéria de defesa e que, para sua efetivação, necessário se torna a observância dos procedimentos prescritos em lei.

(...)

Passo a transcrever trechos relevantes dos paradigmas indicados pela Recorrente em seu recurso especial.

Trecho do **voto condutor do primeiro paradigma** (Ac. nº 9303-003.146):

(...) Nesta matéria, alinho-me ao entendimento de que não deve o Fisco, no exercício da atividade de lançamento tributário, efetuar de ofício a compensação de valores recolhidos a maior em determinados períodos com débitos de outros períodos. Ambas atividades, lançamento e compensação, são bastante reguladas, detalhadas e possuem procedimento próprios devidamente estabelecidas em lei, em respeito ao princípio da legalidade.

Assim, verifiquemos os textos legais que regulam o procedimento de compensação, aos quais o agente público deve atender:

(...)

Regulamentando o procedimento, estabelece a IN/SRF no. 21/97:

Art. 16. A utilização de crédito de qualquer das hipóteses mencionadas nos arts. 2º e 3º, para pagamento de débito decorrente de lançamento de ofício, ainda que de mesma espécie, deverá ser previamente solicitada à DRF ou IRFA, do domicílio fiscal do contribuinte, mediante preenchimento do formulário "Pedido de Compensação", de que trata o Anexo III

Além do precedente já citado na decisão recorrida, verificamos que o entendimento deste relator é também compartilhado nas outras Seções de Julgamento deste CARF.

Na 1a. Seção de Julgamento, a 1a. Turma da 1a. Câmara, em acórdão de no. 1101-001.055, de 11 de março de 2014; por unanimidade de votos negou pedido para compensação de ofício em auto de infração, conforme ementa e excertos do voto abaixo transcritos.

MULTAS ISOLADAS. JUROS ISOLADOS. COMPENSAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DIFERENÇAS A MAIOR COM MULTAS PELA FALTA DE RETENÇÃO DE CSLL, PIS E COFINS. APROVEITAMENTO.

Não compete ao julgador administrativo reconhecer, de ofício, créditos decorrentes de recolhimento a maior, devendo o sujeito passivo proceder à compensação dos débitos exigidos de ofício com os valores recolhidos a maior em períodos anteriores mediante a utilização do instrumento próprio criado para essa finalidade, qual seja, o PER/DCOMP.

Abaixo, excerto do voto de relatoria do conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior:

De fato, a apresentação de uma Declaração de Compensação pode ensejar um contencioso administrativo que não se contém num julgamento de auto de infração, sendo que seria absolutamente inapropriado que esse órgão julgador

determinasse a convolação do vertente procedimento em um processo cujo objeto fosse uma compensação.

Com efeito, uma plethora de incidentes processuais pode ter lugar no seio de um procedimento de restituição/compensação, razão pela qual tanto o legislador quanto a Receita Federal trouxeram a lume normas que tratam do tema em minúcia, de modo que a pretensão do Partido Político de fazer valer o seu alegado indébito deve ser realizada em sede própria, que se não confunde com o rito processual de que aqui se cuida.

(...)

Trecho do voto condutor do **segundo paradigma** (Ac. nº 201-79.480):

(...) Está pacificado o entendimento no âmbito deste Segundo Conselho de Contribuintes no sentido do incabimento da arguição, em sede de impugnação, de compensação de débitos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Fazenda Nacional.

O auto de infração é uma peça acusatória sujeita à impugnação por parte do autuado. Em assim sendo, o débito lançado não é definitivo, não podendo o agente fiscal lançar mão de créditos do contribuinte para extinguir obrigação ainda não definitivamente constituída. (...)

Trechos relevantes do Ac. Recorrido:

Relatório

(...)

21.9. Ainda que se **admita a desconsideração da existência da Novo Humaitá** e das operações por ela praticadas, "no projeto que resultou na construção da Arena, os ganhos deveriam ser atribuídos à entidade que celebrou o contrato com terceiros", de maneira que o auto de infração deveria ter sido lavrado contra a Construtora OAS e não contra a OAS S/A (Holding).

21.10. O PIS e a Cofins recolhidos pela Novo Humaitá deveriam ter sido compensados com o IRPJ e a CSLL formalizados por meio do lançamento.

(...)

22. Em sessão de 29 de agosto de 2016, a 3ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, considerou improcedente a Impugnação (fls. 2621/2654), para manter integralmente o crédito tributário, nos termos do voto relator, Acórdão nº 1153.084 (fls. 3113/3125), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, verbis:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. NECESSIDADE.

O contribuinte que paga tributo indevido ou a maior do que o devido tem direito de solicitar a restituição do indébito ou sua utilização na compensação de débitos próprios vencidos ou vincendos, relativos a tributos sob administração da RFB. A prerrogativa entretanto não prescinde de procedimento específico, que se dá por meio de apresentação de PER/DCOMP.”

(...)

Voto vencedor

(...)

Trata o processo dos autos de infração que exigem Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, no regime do lucro real anual, com fato gerador em 31/12/2010, apurados sobre ganho de capital de R\$142.293.374,70 resultante da alienação por R\$160.000.000,00, de terrenos vinculados à construção da Arena do Grêmio Football Porto Alegrense e do empreendimento residencial, em Porto Alegre/MS, cujo custo foi R\$17.706.625,30 (o valor do ganho de capital foi apurado pela própria Autuada); os valores de IRPJ e CSLL que a subsidiária integral Novo Humaitá, recolheu sobre a venda dos imóveis foram subtraídos da exigência fiscal; não foram subtraídos os valores recolhidos de PIS e Cofins.

3. Os valores de PIS e Cofins que a Novo Humaitá recolheu, não compensados na autuação, foram objeto do recurso voluntário e a maioria da Turma votou pela compensação, conforme se verifica do teor do Acórdão (...) (destaques do original)

A Recorrente **logrou êxito na demonstração desta divergência.**

Da similitude fática

Compulsando os julgados verifica-se que há a similitude fática necessária à comprovação da divergência.

Em todos os casos, **no essencial**, há uma controvérsia em relação a necessidade de saber se os valores considerados indevidos quando da constituição do lançamento já estariam consequentemente sujeitos à compensação de ofício.

Da Divergência

Da leitura dos arestos paradigmas depreende-se, em oposição ao entendimento firmado pela decisão recorrida, que a apuração de valores maiores que o efetivamente devido, identificados pelo contribuinte quando da constituição do lançamento, por não ser matéria de defesa e possuírem um rito próprio a ser seguido, não podem ser objeto de compensação de ofício.

Dessa forma, OPINO por **ADMITIR** a divergência em relação à qualificação da multa em relação aos dois paradigmas.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional (por suposta ausência de cotejo analítico, interpretação de legislação diversa e ausência de similitude fática), bem como o seu mérito.

Quanto ao recurso do sujeito passivo, este inicialmente opôs embargos de declaração contra o acórdão ora recorrido, tendo estes sido rejeitados de forma definitiva pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção em 29 de março de 2019 (fls. 3.324-3.328).

Então, o sujeito passivo apresentou recurso especial, ao qual foi dado parcial seguimento, conforme despacho de e-fls. 3498/3517, confirmado pelo despacho em agravo de fls. 3.535-3.550.

O recurso especial do sujeito passivo não foi admitido quanto às seguintes matérias: “(i) nulidade por cerceamento ao direito de defesa” e “(ii) Preliminar: Nulidade por

inovação de critério jurídico, não existente no lançamento original (dolo, fraude ou simulação)".

O seguimento do recurso especial do sujeito passivo se deu unicamente quanto à matéria “(iii) Mérito: impossibilidade de descaracterização de negócios plenamente válidos e eficazes, quando não há sequer acusação de fraude, dolo ou simulação”, nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

Paradigmas indicados: Ac. n.ºs 1302-003.290 e 1402-001.472, que foram assim ementados:

Paradigma 1 - Ac. n.º 1302-003.290:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação.

LANÇAMENTOS CONEXOS. CSLL.

Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base fática aplica-se o mesmo julgado

Paradigma 2 - Ac. n.º 1402-001.472:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito comercial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constitui hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso Voluntário provido.

A fim de demonstrar a divergência a Recorrente manejou o seu recurso, nos seguintes termos:

(...)

80. Merecem destaque os seguintes trechos do voto condutor que confirmam a similitude fática entre os casos confrontados e a divergência de interpretações e conclusões, pois ambos tratam de acusação de planejamento tributário realizado mediante reorganizações societária, sem a existência de fraude, dolo ou simulação (sequer imputada pela autoridade fiscal autuante). Veja-se:

Resumidamente, tendo em vista tudo quanto relatado sobre a reorganização societária levada a cabo pelas empresas do grupo da Recorrente e seus acionistas pessoas físicas, a controvérsia dos autos está em saber se é legítimo o planejamento fiscal realizado, para transferência de ganhos de pessoas jurídicas a seus acionistas pessoas físicas, mediante redução de capital.

Merece razão a Recorrente.

Na verdade, não merece qualquer apoio, por ausência de sustentação jurídica, a compreensão desenvolvida pelo fisco, pois a este não é dado, pelo nosso ordenamento pátrio, desconsiderar, sem apoio em lei, negócios jurídicos legítimos firmados pelos contribuintes.

(...)

Ao longo dos anos, tornou-se possível identificar alguns exemplos de elementos/indícios levados em conta pela jurisprudência deste Conselho na determinação da licitude de planejamentos tributários. Podemos citar:

a) a natureza dos meios utilizados para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade, adulteração de documentos, etc) e, na elisão, os meios são lícitos. Portanto, o primeiro ponto a ser observado é sempre a licitude dos atos praticados. Os atos praticados devem ser lícitos, possíveis e não vedados pelo ordenamento;

b) como consequência disso, exige-se: a não caracterização de simulação.

Os atos praticados devem ser reais e não simulados. Lembrando que, como simulação, entendem-se todas as hipóteses em que existe uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato.

c) o momento da utilização dos meios: Anterioridade ao fato gerador. Tem-se constatado uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Por essa razão, deve-se verificar se os atos foram praticados antes ou depois da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei.

Nesse passo, se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes da ocorrência do respectivo fato gerador, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. Essa diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do CTN, surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, a elisão seria não entrar na relação fiscal e evasão seria dela sair.

(...)

Vale dizer, que não há registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza, o que sequer foi alegado pelas

autoridades fiscais, sendo certo que todos os atos observaram formalmente a legislação fiscal e societária.

Destarte, todos os atos praticados ocorreram antes da ocorrência do fato gerador; ou seja, da materialização da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

Não bastasse o quanto exposto, sublinhe-se que, analisando o dispositivo do art. 22 da Lei nº. 9.249/95, é possível identificar previsão expressa que autoriza os procedimentos adotados pela Recorrente (devolução de participação no capital social a valor contábil).

81. Conforme se verifica da leitura de ambos os paradigmas acima reproduzidos e de sua comparação com os trechos do v. acórdão recorrido já anteriormente transcritos, a divergência reside exatamente na impossibilidade de desqualificação de atos e negócios jurídicos válidos e eficazes, na esfera tributária, quando tais atos não foram praticados com fraude, dolo ou simulação.

82. Isso porque, enquanto o v. acórdão recorrido reconheceu não haver acusação de simulação na autuação original, mas, mesmo assim, manteve o lançamento fiscal, os paradigmas, de forma diametralmente oposta, reconheceram que inexistentes fraude, dolo ou simulação, não se pode desconsiderar os efeitos das operações legítimas realizadas pelas partes, sob a alegação de que estas visavam apenas uma redução na carga tributária.

83. Como se vê, portanto, a divergência é patente e não demanda maiores explicações.

84. Para finalizar o cotejo analítico da divergência, apresenta-se novamente o seguinte quadro expositivo, para melhor visualização:

(...)

Da situação fática assemelhada no relevante

Em todos os casos tratou-se de acusação de planejamento tributário realizado mediante reorganizações societárias, sem acusação direta de fraude, dolo ou simulação imputada pela autoridade autuante.

Da divergência demonstrada

A Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência.

A divergência apontada em cima da "impossibilidade de desqualificação de atos e negócios jurídicos válidos e eficazes, na esfera tributária, quando tais atos não foram praticados com fraude, dolo ou simulação".

Nesse sentido, **enquanto o ac. recorrido** reconheceu que em não havendo acusação direta de simulação ou fraude na autuação original, mesmo assim há espaço para a manutenção do lançamento por desconsideração de negócios jurídicos considerados não oponíveis ao fisco (abuso de direito). **De outra banda**, os paradigmas, reconheceram que diante de situação de inexistência de fraude, dolo ou simulação, não se pode desconsiderar os efeitos das operações legítimas realizadas pelas partes, sob a alegação de que estas visavam apenas uma redução na carga tributária, mormente quando os atos vistos individualmente observaram formalmente a legislação fiscal e societária

Transcreve-se abaixo trechos dos paradigmas trazidos pela Recorrente, corroborando com o que foi acima colocado:

Trechos do primeiro paradigma:

(...) Não existe, contudo, qualquer comando imperativo no antecedente da norma tributária obrigando o particular a incorrer no fato jurígeno tributário, sendo ele livre para organizar-se da forma que, lícitamente, lhe oferte menor oneração.

Por outro lado, é importante ressaltar que mesmo os atos procedidos pelo contribuinte em plena atenção às disposições legais podem ser desconsiderados uma vez constatada a finalidade de a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, isto é, quando se comprova **que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação**.

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições.

Assim, se o legislador emite norma que permite a utilização de métodos como a equivalência patrimonial possibilitando sua dedução da base de cálculo de impostos como o IRPJ e da CSLL, bem como da escolha de regimes de tributação - Lucro Presumido e Lucro Real a não tributação não pode ser considerada resultado abusivo.

Logo, não cabe à administração tributária desconsiderar atos acobertados pela legislação pátria, por total ausência de previsão legal.

(...)

A fiscalização também não se desincumbiu de demonstrar indício de fraude ou simulação na escolha dos regimes de tributação por parte da recorrente. O que se percebe, da análise dos autos, é que este respeitou os ditames legais.

Desta feita, restando demonstrado o propósito negocial das operações, não há como a fiscalização afastar os efeitos desta.

(...)

Logo, em face do exposto, **tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito negocial, considero PROCEDENTE o pedido de cancelamento integral dos autos de infração recorridos.** (grifou-se)

Trechos do segundo Paradigma:

Resumidamente, tendo em vista tudo quanto relatado sobre a reorganização societária levada a cabo pelas empresas do grupo da Recorrente e seus acionistas pessoas físicas, a controvérsia dos autos está em saber **se é legítimo o planejamento fiscal realizado**, para transferência de ganhos de pessoas jurídicas a seus acionistas pessoas físicas, mediante redução de capital.

Merece razão a Recorrente.

Na verdade, não merece qualquer apoio, **por ausência de sustentação jurídica, a compreensão desenvolvida pelo fisco, pois a este não é dado, pelo nosso ordenamento pátrio, desconsiderar, sem apoio em lei, negócios jurídicos legítimos firmados pelos contribuintes.**

(...)

Ao longo dos anos, tornou-se possível identificar alguns exemplos de elementos/indícios levados em conta pela jurisprudência deste Conselho na determinação da licitude de planejamentos tributários. Podemos citar:

a) a natureza dos meios utilizados para sua consecução: **na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade, adulteração de documentos, etc) e, na elisão, os meios são lícitos.** Portanto, o primeiro ponto a ser observado é sempre a licitude dos atos praticados. Os atos praticados devem ser lícitos, possíveis e não vedados pelo ordenamento;

b) **como consequência disso, exige-se: a não caracterização de simulação.**

Os atos praticados devem ser reais e não simulados. Lembrando que, como simulação, entendem-se todas as hipóteses em que existe uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato.

c) o momento da utilização dos meios: Anterioridade ao fato gerador. Tem-se constatado uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Por essa razão, deve-se verificar se os atos foram praticados antes ou depois da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei.

Nesse passo, se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes da ocorrência do respectivo fato gerador, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. Essa diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do CTN, surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, a elisão seria não entrar na relação fiscal e evasão seria dela sair.

(...)

Vale dizer, que não há registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza, o que sequer foi alegado pelas autoridades fiscais, sendo certo que todos os atos observaram formalmente a legislação fiscal e societária.

Destarte, todos os atos praticados ocorreram antes da ocorrência do fato gerador; ou seja, da materialização da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

Não bastasse o quanto exposto, sublinhe-se que, analisando o dispositivo do art. 22 da Lei nº. 9.249/95, é possível identificar previsão expressa que autoriza os procedimentos adotados pela Recorrente (devolução de participação no capital social a valor contábil). (Destacou-se).

Pelo exposto, OPINO por ADMITIR esta matéria, uma vez comprovado o dissídio jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, questionando exclusivamente o mérito do recurso especial do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Admissibilidade recursal: Recurso especial da Fazenda Nacional

Em suas contrarrazões o sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional alegando ausência de cotejo analítico, ausência de legislação interpretada de forma divergente e a ausência de similitude fática. Vejamos.

Quanto ao primeiro ponto, observo que a exigência em relação à demonstração analítica da divergência depende da complexidade da situação, variando caso a caso, e a norma regimental (RICARF) não demanda nenhuma forma específica para a comprovação analítica da divergência, por exemplo, que os julgados sejam transcritos lado a lado, na forma de uma tabela, ou algo semelhante.

Nada impede que a divergência em pauta, cuja percepção não demanda tão grande esforço, seja demonstrada pelo simples confronto das ementas dos julgados.

O recurso se volta contra a permissão do acórdão recorrido para se “*deduzir dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (incorporada pela autuada)*”.

Por outro lado, sustenta a Fazenda Nacional que os paradigmas seriam aptos a demonstrar que “*a inobservância das prescrições legais atinentes à compensação impediria o reconhecimento desta no procedimento de lançamento de ofício*”, indicando trechos do voto condutores de tais precedentes quando estes analisam a impossibilidade de se proceder à compensação de valores de ofício.

Neste sentido – e sem me manifestar, nesta esfera de conhecimento do recurso especial, sobre a procedência de tais argumentos – compreendo que, para fins de admissibilidade do recurso especial, o requisito do cotejo analítico foi preenchido pela Fazenda Nacional.

Quanto à alegação de que os precedentes teriam interpretado legislação diferente, verifico que o voto condutor do acórdão recorrido justificou a dedução de tributos na sucessão universal que ocorre por ocasião da incorporação, indicando expressamente os dispositivos legais acerca de tal matéria, *in verbis*:

(...) considero devida a dedução dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa da Novo Humaitá na OAS/SA, com fulcro nos artigos 1.116, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) c/c artigo 227, da Lei nº 6.404/76 e artigo 132, do CTN, *verbis*:

Lei nº 10.406/2002

"Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprova-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos." (grifos nossos)

Lei nº 6.404/76

"Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações." (grifos nossos)

CTN

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

110. Os diplomas normativos são claros no sentido de que a incorporação gera não só obrigações, mas direitos advindos a empresa incorporada. Logo, o direito ao aproveitamento dos créditos, quando da operação de incorporação, decorre da própria sucessão tributária, sob pena de se verificar tributação em duplicidade. Há a sucessão universal das obrigações e dos direitos da sucedida/incorporada.

(...)

Por outro lado, os acórdãos indicados como paradigma não tratam de incorporação ou de sucessão universal, e sequer tangenciam a legislação acima citada.

O acórdão 9303-003.146 tratou de auto de infração lavrado em virtude da apuração de divergência entre valores declarados e valores recolhidos, e nele discutiu-se se o contribuinte, que deixou de recolher determinados valores que eram devidos em um período e recolheu valores a maior em outros, poderia solicitar que os valores recolhidos a maior fossem compensados.

Já o acórdão 201-79.480, a situação é de cobrança, por responsabilidade tributária, de IOF que deixou de ser retido e recolhido em operações de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas. Da mesma forma, a contribuinte alegou como matéria de defesa a necessidade de compensação do valor lançado com crédito de outros tributos. O voto condutor então afirma o "*incabimento da arguição, em sede de impugnação, de compensação de débitos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Fazenda*

Nacional”, justificando tal impossibilidade no fato de que “a compensação se processa após definitivamente constituído o crédito tributário”.

Como se percebe, de fato não há qualquer aproximação entre as legislações interpretadas pelos precedentes recorrido e paradigmas, restando de fato impossível a caracterização de algum tipo de divergência jurisprudencial.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar **em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante**.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, **não há que se falar em divergência de julgados**, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

É o que ocorre nos presentes autos.

De se observar que, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do acórdão paradigma, seria capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No caso, todavia, verifico que também não há qualquer comparabilidade entre os contextos fáticos analisados pelos precedentes recorrido e paradigma. Na verdade, a diversidade de resultados se dá muito mais em razão de se tratar de casos extremamente diferentes do que em virtude de diferentes percepções acerca da qualificação jurídica aplicável às situações ali analisadas.

Em síntese, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial da Fazenda Nacional.

Admissibilidade recursal: Recurso especial do sujeito passivo

Conforme relatado, o recurso especial do sujeito passivo foi conhecido quanto à matéria “(iii) Mérito: impossibilidade de descaracterização de negócios plenamente válidos e eficazes, quando não há sequer acusação de fraude, dolo ou simulação”, em face dos paradigmas 1302-003.290 e 1402-001.472.

O sujeito passivo sustenta que “*haveria de se reconhecer a conclusão do v. acórdão recorrido (integrado pela r. decisão de fls. fls. 3.324/3.328) de que as operações realizadas pela Autora não foram praticadas com fraude, dolo ou simulação.*”

Alega, quanto à divergência jurisprudencial, que a decisão recorrida diverge dos paradigmas “*ao concluir pela manutenção da autuação, mesmo em face da inexistência de qualquer acusação de fraude, dolo ou simulação*”, e assim sintetiza esse ponto de seu recurso especial:

Mérito: Violação ao artigo 142 e 149, VII do CTN em face da manutenção de autuação que descaracteriza negócios plenamente válidos e eficazes, quando não há sequer acusação de fraude, dolo ou simulação. Acórdãos nos 1302-003.290 (Doc. 05) e 1402-001.472 (Doc. 06) que afirmam a licitude de operações societárias e comerciais quando inexistentes atos praticados com fraude, dolo ou simulação, não podendo tais atos serem descaracterizados pelas autoridades fiscais sob a alegação de que visavam unicamente a economia tributária.

A tese que o sujeito passivo pretende sustentar é a de que a autuação em questão, que requalificou os negócios jurídicos praticados, apenas seria possível caso acompanhada da acusação de dolo, fraude ou simulação. Vejamos, assim, o racional do acórdão recorrido e o dos paradigmas apresentados, de forma a verificar se a decisão dos paradigmas reformaria a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

A conclusão do acórdão recorrido (integrado pela decisão de embargos de declaração de fls. 3.324/3.328) foi de que, apesar de não ter havido a aplicação da multa qualificada nem ter sido usada a expressão “simulação” na autuação fiscal, a descrição colocada pela autoridade autuante permitiria concluir que a operação não foi uma realidade, sendo de se manter, portanto, o lançamento do principal efetuado pela autoridade autuante, com os acréscimos legais aplicáveis a lançamentos ofício. Destaque-se neste sentido o seguinte trecho do voto vencedor do acórdão recorrido:

42. O fato de não ter aplicado multa qualificada, não ilide a avaliação que o Autuante expressou, pois, apesar de não ter usado a expressão “simulação”, a descrição se refere ter sido a operação efetuada pela Novo Humaitá, mera ficção e que a operação não foi uma realidade.

43. De fato, o Dicionário Aurélio de Português esclarece: Simulação: 1 Fingir, fazer o simulacro de, fazer parecer real (o que não o é). 2 Fazer crer; aparentar. 3 Imitar.

A decisão de embargos de declaração de fls. 3.324/3.328 afirma que “a autoridade lançadora desqualificou a operação apenas nos efeitos tributários sem imputação de conduta fraudulenta. Daí porque, mesmo definindo a operação como fictícia, evitou estabelecer taxativamente a existência de simulação.”

Nesse contexto, para que os paradigmas possam caracterizar divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, seria necessário que os precedentes tivessem decidido que a requalificação de negócios pela autoridade fiscal apenas poderia ocorrer em caso de acusação literal de simulação ou de conduta fraudulenta, não podendo ocorrer em caso de imputação de conduta “fictícia”, sem se falar literalmente de “simulação” nem se acusar a prática de fraudes.

O voto condutor do acórdão 1302-003.290 analisa acusação que descreve como “*Em apertada síntese, a fiscalização entendeu que a reorganização societária teve como único objetivo burlar normas tributárias, conforme exposto no relatório, e nos autos do processo*”.

Nesse contexto, traz um longo apanhado de doutrina, acabando por concluir que a requalificação dos atos pelas autoridades fiscais não pode ocorrer pela mera acusação de abuso, devendo a autoridade fiscal comprovar dolo, fraude ou simulação:

Por outro lado, é importante ressaltar que mesmo os atos procedidos pelo contribuinte em plena atenção às disposições legais podem ser desconsiderados uma vez constatada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, isto é, **quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação**.

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições.

Assim, se o legislador emite norma que permite a utilização de métodos como a equivalência patrimonial possibilitando sua dedução da base de cálculo de impostos como o IRPJ e da CSLL, bem como da escolha de regimes de tributação – Lucro Presumido e Lucro Real a não tributação não pode ser considerada resultado abusivo.

Logo, não cabe à administração tributária desconsiderar atos acobertados pela legislação pátria, por total ausência de previsão legal.

Traz, em seguida, um trecho em mero *obiter dictum*, que inicia pela seguinte afirmação:

Ad argumentandum, contudo, ainda que se adentrasse no mérito se houve propósito negocial ou não, assistiria razão ao recorrente.

A fiscalização não apresentou provas aptas a demonstrar qualquer abusividade na conduta do contribuinte.

É nesse tópico que afirma, mais adiante:

A fiscalização também não se desincumbiu de demonstrar indício de fraude ou simulação na escolha dos regimes de tributação por parte da recorrente. O que se percebe, da análise dos autos, é que este respeitou os ditames legais.

Desta feita, restando demonstrado o propósito negocial das operações, não há como a fiscalização afastar os efeitos desta.

Depreende-se, assim, que a razão de decidir do acórdão 1302-003.290 é de que a desqualificação de operações apenas pode ocorrer em caso de imputação de dolo, fraude ou simulação e, por não verificar tais provas nos autos, cancela a autuação fiscal ali analisada.

Nada nesse julgado permite a conclusão de que seu teor seria o de a desqualificação de operações apenas pode ocorrer em caso de imputação literal de conduta simulada ou fraudulenta, e que a turma em questão cancelaria a autuação caso a autuação fiscal tivesse apontado a prática de conduta fictícia sem no entanto falar em “simulação” nem em fraude.

É dizer, o julgado não manifesta a tese que o sujeito passivo pretende sustentar, e a aplicação, ao caso dos autos, do racional desse paradigma não é capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Assim, não conheço do recurso especial quanto ao paradigma 1302-003.290.

O outro paradigma indicado foi o acórdão 1402-001.472. O caso tratou de operação de redução de capital à luz do artigo 22 da Lei 9.249/1995 e seu voto condutor esclarece que *“a controvérsia dos autos está em saber se é legítimo o planejamento fiscal realizado, para transferência de ganhos de pessoas jurídicas a seus acionistas pessoas físicas, mediante redução de capital.”*

O voto estabelece como premissas de que ao Fisco *“não é dado, pelo nosso ordenamento pátrio, desconsiderar, sem apoio em lei, negócios jurídicos legítimos firmados pelos contribuintes”*, bem como que *“menos amparo alcança a pretensão fiscal para requalificação do negócio jurídico, sob o argumento de que a operação teria objetivado exclusivamente a economia fiscal, sem qualquer propósito negocial”*. Neste sentido, conclui que *“mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as consequências e ônus de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.”*

Traz exemplos de elementos/indícios levados em conta pela jurisprudência deste Conselho na determinação da licitude de planejamentos tributários, bem como elementos/indícios levados em consideração para a caracterização de simulação – e em nenhum momento afirma que a acusação de simulação deve ser literal, pelo contrário, os exemplos indicam que a acusação de simulação pode estar baseada em indícios convergentes – e então conclui que *“Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram operações simuladas.”*

Passando à análise do caso que ali se colocava, expressa o entendimento de que *“os atos realizados refletiram a real vontade das partes”*, nota *“a presença de motivos não*

predominantemente tributários congruentes entre si”, afirma que “não há registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza, o que sequer foi alegado pelas autoridades fiscais” e finaliza observando que “o dispositivo do art. 22 da Lei nº. 9.249/95, é possível identificar previsão expressa que autoriza os procedimentos adotados pela Recorrente”.

Conclui, assim, que *“Portanto, aqui, a falta ou insuficiência de pagamento de IRPJ e CSLL é decorrente da prática de atos dentro dos limites legais, não podendo ser tida como distribuição disfarçada de lucros (DDL), planejamento fiscal ilícito ou fraude”.*

Depreende-se que a decisão do acórdão 1402-001.472 analisou especificamente a operação que ali se apresentava e concluiu, em apertada síntese, que no seu entender não houve a prática de atos fictícios nem fraudulentos. Não se menciona se, ali, a acusação de simulação foi literal ou não, mas o fato é que a autuação foi cancelada não porque não se acusou de simulação literalmente, mas porque de fato não se verificou a prática de atos que não corresponderiam à realidade.

Essa decisão é, de certa forma, até convergente com a do acórdão recorrido, na medida em que ambos apenas permitem a requalificação dos atos pelas autoridades fiscais quando constatada a prática de atos fictícios ou fraudulentos.

Assim, também não verifico divergência jurisprudencial quanto ao acórdão 1402-001.472, que por isso não pode ser aceito como paradigma para o caso dos autos.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer dos recursos especiais.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora na negativa de conhecimento de ambos recursos especiais.

A PGFN contesta o acórdão recorrido na parte em que deu provimento parcial ao recurso voluntário *para deduzir dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (incorporada pela autuada)*. Para tanto, suscitou dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas nº 9303-003.146 e 201-79.480, asseverando que *a e. Turma julgadora acabou por autorizar compensação sem observância do procedimento próprio e em dissonância com as prescrições legais atinentes à referida forma de extinção do crédito tributário, mais especificamente os arts. 156, II, e 170, do CTN, e os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96, o que impediria o reconhecimento de eventual compensação no procedimento de lançamento de ofício*. Isto porque admitiu-se a compensação automática, sem pedido de compensação, apenas mediante alegação em matéria de defesa.

O paradigma nº 9303-003.146 tratou de pretensão do sujeito passivo que, submetido a exigência de tributo não recolhido em determinado período, referiu os recolhimentos a maior apurados em outros períodos, no mesmo procedimento fiscal, como créditos que deveriam reduzir os valores exigidos. Decidiu-se, ali, que não compete ao julgador administrativo reconhecer tais créditos de recolhimento a maior, devendo o sujeito passivo pleitear seu reconhecimento e compensação. Logo, trata-se de débitos e créditos de um mesmo sujeito passivo, de um mesmo tributo, mas verificados em períodos de apuração distintos.

O paradigma nº 201-79.480, de outro lado, teve em conta créditos diversos detidos pelo sujeito passivo e apresentados como moeda para liquidação de exigência de IOF apurado em procedimento de ofício. Tratava-se, portanto, de débitos e créditos de períodos diferentes e possivelmente de tributos diferentes.

No presente caso, o Colegiado *a quo* admitiu que os recolhimentos de Contribuição ao PIS e de COFINS promovidos por Nova Humaitá S/A reduzissem as exigências de IRPJ e CSLL formuladas em face da Contribuinte. Releva notar que a autoridade lançadora, ao imputar à autuada o ganho de capital reconhecido e tributado por Nova Humaitá S/A, deduziu do IRPJ e da CSLL apurados o IRPJ e a CSLL pagos por Nova Humaitá S/A. Já em relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, ponderou que os recolhimentos feitos por Nova Humaitá S/A seriam indevidos, mas não compensados *por não haver lançamento de PIS e Cofins na presente fiscalização, devendo ser solicitada a restituição dos valores pagos indevidamente*.

A objeção inicial a esta dedução, assim, guardaria alguma similitude com a discussão presente no paradigma nº 201-79.840. Contudo, nota-se que a questão não foi decidida sob esta ótica no acórdão recorrido, consoante expresso no voto vencido da ex-Conselheira Gisele Barra Bossa, vencedor nesta parte:

109. Por fim, caso reste vencida no reconhecimento da nulidade dos lançamentos por vício material, considero devida a dedução dos tributos lançados na autuada, os tributos pagos pela empresa da Novo Humaitá na OAS/SA, com fulcro nos artigos 1.116, do

Código Civil (Lei nº 10.406/2002) c/c artigo 227, da Lei nº 6.404/76 e artigo 132, do CTN, verbis:

Lei nº 10.406/2002

"Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprova-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos." (grifos nossos)

Lei nº 6.404/76

"Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os **direitos e obrigações**." (grifos nossos)

CTN

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

110. Os diplomas normativos são claros no sentido de que a incorporação gera não só obrigações, mas direitos advindos a empresa incorporada. Logo, o direito ao aproveitamento dos créditos, quando da operação de incorporação, decorre da própria sucessão tributária, sob pena de se verificar tributação em duplicidade. Há a sucessão universal das obrigações e dos **direitos** da sucedida/incorporada.

111. O próprio CARF já se manifestou no sentido de que devem ser aproveitados na apuração do crédito tributário da incorporadora os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja operação tenha sido desconsiderada.

Confira-se:

" (...) SIMULAÇÃO Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar inprobatada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol.

MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO

Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS

Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício."(grifos nossos)

(Acórdão nº 106-14.244, Processo Administrativo nº 11020.003823/2003-26), Rel. Cons. José Ribamar Barros Penha, julgado em 20/10/2004).

"PIS DESCONSIDERAÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DE TODA A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS – Quando a fiscalização descaracteriza os negócios jurídicos realizados (no caso consócio de empresas), a formalização de exigências

fiscais deve levar em conta a situação tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, sob pena de se verificar tributação em duplicidade."(grifos nossos)

(Acórdão nº 107-08.958, Processo Administrativo nº 10882.003953/2003-56), Rel. Cons. Luiz Martins Valero, julgado em 29/03/2007).

112. Diante do exposto, na remota hipótese deste douto colegiado entender pela manutenção da decisão de piso, devem ser deduzidos dos tributos lançados na autuada (ora Recorrente), os tributos pagos pela empresa Novo Humaitá S/A (empresa incorporada). *(destaques do original)*

A questão, assim, foi analisada sob a ótica da titularidade do crédito, afirmando-se a possibilidade de compensação em razão da sucessão verificada entre as pessoas jurídicas. Nada se disse acerca da impossibilidade de compensação de tributos de espécies diferentes, única objeção presente na acusação fiscal, que já havia admitido a compensação dos recolhimentos de IRPJ e CSLL promovidos pela Nova Humaitá S/A em razão da operação submetida à tributação na Contribuinte. O acórdão recorrido sequer explicita como deve ser promovido o aproveitamento destes créditos para os quais a autoridade lançadora deduziu fundamentos específicos para sua dedução, qual seja, a inexistência de débitos de Contribuição ao PIS e de COFINS lançados contra a Contribuinte.

Ou seja, o recorrido apenas decide pela possibilidade de aproveitamento dos recolhimentos se promovidos pelo mesmo sujeito passivo, ainda que esta identidade se estabeleça por sucessão. Cumpria à PGFN ter oposto embargos de declaração para que o Colegiado *a quo* se manifestasse acerca da afirmação daquele entendimento na hipótese de os tributos deduzidos serem de natureza distinta dos tributos lançados, esclarecendo por que não prevaleceria a objeção posta pela autoridade fiscal para este aproveitamento.

O recurso fazendário, assim, carece de prequestionamento quanto à impossibilidade de compensação afirmada no paradigma nº 201-79.480, que por referir créditos distintos do tributo exigido afirmou necessária a observância do procedimento próprio de reconhecimento de indébito e compensação. Quanto ao paradigma nº 9303-003.146, o caso apresenta outras dessemelhanças, vez que tratou de compensação de débitos e créditos de um mesmo tributo, mas apurados em períodos distintos.

Dá porque deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Quanto ao recurso especial da Contribuinte, como bem demonstra a I. Relatora, os acórdãos comparados estão calcados em aspectos específicos das operações ali analisadas e que são distintos da presente nestes autos, impondo-se, também, o seu NÃO CONHECIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA