



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.725930/2013-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.767 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ/CSLL - Compensação de prejuízos e bases de cálculo negativa
Recorrente RBS PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS.

SALDOS ACUMULADOS RESULTANTES DE ATIVIDADE EMPRESÁRIA DESCONTINUADA COMPENSADOS APÓS INCORPORAÇÃO FORMAL DE OUTRAS EMPRESAS OPERACIONAIS DO GRUPO. A reestruturação de grupo empresarial não pode servir para burlar texto cogente de lei, no caso, a vedação à compensação de prejuízos fiscais. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. Inexiste erro na sujeição passiva quando o sujeito passivo indicado no auto de infração é o autor dos fatos objeto da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade da decisão recorrida e do lançamento; 2) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Talita Pimenta Félix; e 3) por unanimidade de votos, NEGAR CONHECIMENTO ao pedido de apreciação da regularidade dos saldos de prejuízos e bases negativas a compensar, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Processo nº 11080.725930/2013-76
Acórdão n.º **1302-001.767**

S1-C3T2
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Eduardo de Andrade. Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Ana de Barros Fernandes Wipprich e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

CÓPIA

Relatório

RBS PARTICIPAÇÕES S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 07/06/2013, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 66.994.777,76.

Consta da decisão recorrida o seguinte resumo da acusação fiscal:

O procedimento de fiscalização foi iniciado em 14/11/2012, amparado nos Mandados de Procedimento Fiscal nº 10.0.01.00-2012-00102-4 e nº 10.0.01.00-201300017-0.

Relata a Fiscalização, em síntese, que, no decurso da ação fiscal (descrita às fls. 1753 e 1776) foi constatado, em apertada síntese, que:

a) a RBS Participações S/A, constituída em 1993 e pertencente ao Grupo RBS, até 2007 atuou como holding do grupo para investimentos em telefonia e tv a cabo; era altamente deficitária, acumulando prejuízos desde 1996, resultando, em dezembro 2007, em saldo de R\$ 675 milhões de prejuízos contábeis e de R\$ 507 milhões de prejuízos fiscais; em 2006 teve início reestruturação no grupo, que culminou em 2008, quando a RBS Participações deixou de ter como atividade principal a participação em outras sociedades e passou a ser uma empresa operacional de tv, pela incorporação da Rádio e TV Caxias S/A, da Televisão Gaúcha S/A e da RBS TV de Florianópolis S/A; a operação acarretou vantagem tributária expressiva, decorrente dos prejuízos acumulados pela RBS Participações, que passaram a ser compensados com os lucros da atividade operacional de televisão a partir de 2008;

b) entre 2006 e 2007 a RBS Participações vendeu quase a totalidade das ações que detinha na Net Serviços de Comunicação;

c) em 2007 a RBS Participações passou a ser controlada pela RBS Comunicações, que já controlava indiretamente as operacionais de rádio e tv; em 02/10/07, a fiscalizada protocolizou, junto ao Ministério das Comunicações, requerimento para transferir para si as concessões de serviços de radiodifusão de sons e imagens detidas por outras sociedades do grupo; em 28/12/07, promoveu alteração no seu estatuto para incluir a atividade de prestação de serviços de comunicação em geral, inclusive radiodifusão em suas diferentes modalidades e mídia impressa; essas alterações ocorreram em função da etapa seguinte da reestruturação, implementada em 2008;

d) em 27/06/08, a RBS Comunicações aumentou capital na RBS Participações com as ações da RBS TV Participações; em 30/06/08, a RBS Participações incorporou a RBS TV Participações e três das quatro sociedades operacionais de televisão que estavam sob a RBS TV Participações (Televisão Gaúcha S/A, RBS TV de Florianópolis S/A e Rádio e TV Caxias S/A); após as incorporações, a atividade principal da RBS Participações passou a ser a prestação de serviços de comunicação, pela absorção das atividades operacionais anteriormente desenvolvidas pela TV Gaúcha, TV Florianópolis e TV Caxias; a RBS Participações, que era sociedade de participações deficitária, passou a ser uma sociedade lucrativa, em função das atividades absorvidas das incorporadas; o

prejuízo fiscal de mais de R\$ 500 milhões passou a ser aproveitado para reduzir o lucro tributável;

e) em 2012, a RBS Comunicações alterou a denominação social para RBS TV Comunicações e sofreu cisão parcial, transferindo seus investimentos não relacionados à tv aberta para a RBS Mídia Digital e Participações S/A; a RBS Participações permaneceu como controlada da RBS TV Comunicações;

f) concluiu a Fiscalização que foi irregular o aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados pela fiscalizada até 30/06/08, uma vez que o art. 514 do RIR/99 veda que a pessoa jurídica sucessora compense prejuízos da sucedida; tal artigo teria sido infringido, porque, de fato, as sociedades operacionais se uniram e "incorporaram" o nome da RBS Participações e seus prejuízos; o histórico da RBS Participações, as atividades que desenvolvia, a origem dos prejuízos acumulados e as atividades que passou a desenvolver após a incorporação indicam que seu nome sobreviveu, mas suas atividades anteriores se tornaram irrelevantes no novo contexto; por outro lado, as sociedades operacionais de TV foram extintas de direito, mas tiveram suas atividades integralmente preservadas de fato;

g) a RBS Participações foi constituída em 1993, tendo como objeto a participação no capital de outras sociedades e a prestação de serviços de assessoria econômico-financeira e administrativa; a partir de 1995 passou a centralizar os investimentos do Grupo RBS no ramo de tv a cabo, através de sua controlada Caboparbs Participações Ltda; em 1996, o Grupo RBS ingressou no ramo de telefonia, também através da RBS Participações, que adquiriu participação na CRT; em 1997, os investimentos em telefonia ficaram concentrados na Teleparbs Participações S/A, controlada da RBS Participações; em 2001 a Caboparbs foi incorporada pela RBS Participações, que passou a centralizar a participação do Grupo RBS em tv a cabo através da Net Serviços de Comunicação S/A, da qual detinha 3,76%; esse investimento foi vendido em 2006 e 2007; os investimentos em telefonia atingiram R\$231 milhões em 1997, através da Teleparbs, que detinha participações na Telefônica do Brasil Holding S.A. (R\$ 119 milhões) e nos consórcios BCP S.A. (R\$ 87 milhões) e BSE S.A. (R\$ 25 milhões); em 1998, a Teleparbs vendeu as participações na BCP e na BSE, e, em 1999, se desfez das ações da Telebrasil Sul Participações S.A. (nova denominação da Telefônica do Brasil Holding S.A.), entregues em restituição de capital à RBS Participações, que vendeu essas ações no mesmo ano; afastada da telefonia, a Teleparbs adquiriu 32% da Caboparbs em 1999, e foi incorporada, juntamente com a Caboparbs, pela RBS Participações em 2001;

h) a RBS Participações também participava da RBS Par Ltd., nas Ilhas Cayman, no montante de R\$ 82 milhões em 2002; o percentual de participação foi reduzido progressivamente até 2004 e o investimento foi alienado em 2007 para a RBS – Zero Hora Editora Jornalística S/A; além das participações societárias, a fiscalizada auferiu receita operacional de royalties, que variaram de R\$ 10 a R\$ 20 milhões por ano, de 1997 a 2007;

i) em função dos investimentos, principalmente na telefonia, ocorreu endividamento da sociedade; em 1995 e 1997 foram captados no exterior, respectivamente, US\$ 50 milhões e US\$ 125 milhões, através de Global Medium – Term Notes, garantidos pelas quatro principais empresas de mídia do Grupo RBS; em 2002, o saldo desses empréstimos no balanço superava R\$ 500 milhões; em 2004 a RBS Participações e a RBS – Zero Hora Editora Jornalística S.A. participaram de um "Exchange Offer Program", através do qual os investidores que detinham os papéis emitidos em 1997 pela RBS Participações (US\$ 125 milhões), que venceriam em 2007, trocaram parte do crédito por papéis emitidos pela Zero Hora; restaram na RBS Participações US\$ 58 milhões, liquidados em 2007; o endividamento no exterior acarretou uma

seqüência de prejuízos operacionais a partir de 1997, culminando com um saldo acumulado em 2007 de R\$ 675 milhões de prejuízos contábeis e R\$ 507 milhões de prejuízos fiscais, os quais decorreram basicamente de despesas financeiras e variações cambiais;

j) a RBS Participações não exerceu, até 2008, qualquer atividade de serviço de radiodifusão de sons e imagens; em 2007, já afastada das atividades de telefonia e tv a cabo, vendeu participação na RBS Par Ltd., restando-lhe investimentos de menor relevância, num total de R\$ 2,7 milhões; acumulava uma dívida com partes relacionadas de R\$ 360 milhões, principalmente com a RBS Adm e Cobranças Ltda. (R\$ 177 milhões), a RBS – Zero Hora Editora Jornalística S.A. (R\$ 109 milhões), a Televisão Gaúcha S.A. (R\$ 50 milhões) e a RBS TV de Florianópolis (R\$ 11 milhões);

l) assim, em 2007, tinha histórico deficitário, sem qualquer perspectiva de reversão do quadro de prejuízos acumulados, tanto do ponto de vista societário, como do aproveitamento dos prejuízos fiscais para compensação futura, já que lhe restava basicamente a receita de exploração de royalties, da ordem de 20 milhões ao ano; ainda que viesse a liquidar seu débito com partes relacionadas, deixando de ter prejuízo financeiro e passasse a apurar lucro real positivo no montante dos royalties recebidos (R\$ 20 milhões), levaria mais de 80 anos para liquidar os prejuízos acumulados;

m) em face disso, em 2008 transferiu o prejuízo para sociedades lucrativas, em especial a Televisão Gaúcha, com a incorporação de três empresas operacionais que exploravam concessões de serviço de radiodifusão de som e imagem (Televisão Gaúcha, RBS TV de Florianópolis e Rádio TV Caxias); formalmente a RBS Participações incorporou tais sociedades, mas na prática a RBS Participações deixou de existir tal como era quando do acúmulo de prejuízos; o que restou foi a atividade de serviço de radiodifusão, que era desenvolvida pelas sociedades incorporadas; apesar de seguir recebendo royalties, essa receita passou a representar menos de 3% da receita operacional; a incorporadora perdeu sua identidade e quem subsistiu de fato foram as formalmente incorporadas;

n) no momento da incorporação, a RBS Participações já se desfizera dos investimentos que lhe haviam causado reiterados prejuízos, e lhe restavam participações societárias menores, um passivo de R\$ 360 milhões com pessoas ligadas e prejuízos acumulados de R\$ 675 milhões; após a incorporação, deixou de ser deficitária, apurando lucros de R\$ 323 milhões em 2008, R\$ 92 milhões em 2009, R\$ 108 milhões em 2010 e R\$ 104 milhões em 2011; o capital social que havia sido aumentado para R\$ 312 milhões antes da incorporação, foi reduzido em 2009 para R\$ 20 milhões, pela absorção de parte dos prejuízos; do ponto de vista fiscal, passou a aproveitar os prejuízos acumulados apurados anteriormente à incorporação; seguindo a tendência de utilização de prejuízos de 2009 a 2011 (nos três anos foi compensado um total de R\$ 83,5 milhões), haverá prejuízos para compensar pelos próximos 15 anos;

o) a Televisão Gaúcha era uma empresa historicamente lucrativa, ainda que acumulasse R\$ 12 milhões de prejuízos fiscais a compensar antes da incorporação; a RBS TV Florianópolis teve lucro real positivo nos treze anos que antecederam a incorporação e não tinha prejuízos a compensar no momento da incorporação; a Rádio TV Caxias apresentava uma alternância entre períodos de lucros e prejuízos de 1996 a 2008, mas tinha apenas R\$ 8,9 milhões de prejuízos fiscais a compensar antes da incorporação; com a incorporação, essas três empresas foram colocadas dentro da RBS Participações, que tinha prejuízos fiscais acumulados de R\$ 507 milhões, valor absolutamente incompatível com o histórico das três incorporadas; o

endividamento da RBS Participações, que acarretou o enorme prejuízo acumulado até 2007, não teve qualquer relação com a atividade das incorporadas;

p) a situação anterior apresentava, de um lado, três empresas prestadoras de serviço de radio difusão, por concessão pública, cujo patrimônio líquido totalizava R\$ 248 milhões; de outro, uma holding, cujo histórico estava ligado a investimentos em telefonia e tv a cabo, mas que no momento anterior à incorporação já se encontrava esvaziada no que diz respeito aos seus investimentos, e com prejuízos acumulados de R\$ 675 milhões e patrimônio líquido negativo de R\$ 448 milhões; após a incorporação restou uma única empresa, detentora das três concessões de exploração, prestando serviços de rádio difusão de sons e imagens, que, ao final de 2009, já absorvera totalmente os prejuízos societários acumulados ao longo de doze anos;

q) a fiscalização entendeu que a incorporação do ponto de vista formal não representou a realidade e o que ocorreu de fato foi a transferência dos prejuízos para a Televisão Gaúcha S/A, a RBS TV de Florianópolis S/A, e a Rádio e TV Caxias S/A, que foram unificadas sob o nome da RBS Participações;

r) a incorporação ocorrida em 2008 não pode produzir os efeitos desejados pelo contribuinte, qual seja, contornar a limitação imposta pelo art. 514 do RIR/99; isso porque a formalidade dos atos não reflete a realidade dos fatos, já que não havia verdadeira intenção de preservar a RBS Participações, mas de viabilizar o aproveitamento de seus prejuízos;

s) a otimização advinda da unificação das atividades de três empresas televisão também poderia ser alcançada se a RBS TV Participações incorporasse as empresas operacionais; a RBS TV Participações era sociedade saudável, mas se fosse utilizada para assumir diretamente as concessões se perderiam os irreversíveis prejuízos fiscais da RBS Participações;

t) a relação percentual de (custos+despesas)/(receita bruta) aumentou de 54,59% para 59,53% após a consolidação das atividades de televisão na RBS Participações; a alegada recuperação da RBS Participações, cuja situação financeira representava desprestígio para o grupo, não ocorreu de fato; foi recuperado tão somente o prejuízo fiscal; a empresa não foi dotada de fundamentos econômicos e estrutura patrimonial, mas se transformou nas próprias empresas operacionais de televisão, que já existiam e assim permaneceram de fato; as incorporadas subsistiram, revestidas de filiais, absorvendo tão somente o nome e os prejuízos da RBS Participações; não haveria outra forma de distribuir esses prejuízos; o endividamento da fiscalizada era com partes relacionadas, e não mais com terceiros; a perda no recebimento desses créditos seria indedutível para as pessoas ligadas, conforme o art. 340, §6º, do RIR/99.

A autoridade lançadora também consigna que as GFIP apresentadas pela autuada até maio/2008 não apresentavam nenhum segurado, e que após a incorporação passaram a ser declarados cerca de 1200 segurados, mesmo número antes apresentado pelas incorporadas em conjunto, sendo que destes, 1120 foram identificados como oriundos das incorporadas. Concluiu, assim, que *não há qualquer impedimento legal para que uma empresa que tenha auferido prejuízos em determinada atividade passe a exercer outra atividade e compense os prejuízos anteriores. Mas o que houve na RBS Participações não foi isso, pois a atividade de prestação de serviços de radiodifusão de sons e imagens já estava estruturada nas três empresas incorporadas e assim permaneceu. A fiscalizada emprestou seu nome e transferiu seus prejuízos para empresas que já desenvolviam tradicionalmente essa atividade lucrativa dentro do grupo. Tais empresas desapareceram somente do ponto de vista formal. Formalidade essa que não pode alterar os efeitos tributários decorrentes dos fatos reais.*

O crédito tributário lançado resultou da glosa dos prejuízos/bases negativas provenientes da RBS Participações, apurados antes da incorporação, admitindo-se as parcelas correspondentes aos prejuízos/bases negativas antes acumulados pelas incorporadas. Foram constituídos os créditos tributários devidos nos períodos de 2008 a 2012.

Impugnando a exigência, a contribuinte argüiu a nulidade do lançamento, em face da inexistência de violação às legislações fiscal e de direito privado, bem como a sua insubsistência no mérito, dado que não verificadas nenhuma das duas condições que impedem a sucessora por incorporação de compensar seus resultados negativos. Argumentou inexistir vedação à incorporação de pessoas jurídicas lucrativas por sociedade com resultados negativos, justificou as operações por razões extrafiscais, refutou a alegação de perda de eficiência com as incorporações, justificou a inexistência de empregados registrados como funcionários da autuada antes das incorporações, discordou da alegada transformação das incorporadas em filiais da incorporadora, vinculou as perdas compensadas a despesas decorrentes de investimentos em negócios de TV a cabo, telefonia e exploração de marcas relacionadas, discorreu sobre o objetivo das transações, e subsidiariamente argumentou que se aceita a premissa fiscal, a impugnante teria sido extinta, de modo que haveria erro de sujeição passiva. Finalizou manifestando-se contra a desconsideração unilateral de atos elisivos, e restringindo a revisão de lançamentos aos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação, requerendo não só o cancelamento da exigência como também a declaração de subsistência do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas acumulados e não aproveitados até o encerramento de 2012.

A Turma julgadora rejeitou a argüição de nulidade do lançamento e, no mérito, assim se manifestou acerca dos argumentos deduzidos em defesa:

- Não só a simulação, mas também as outras causas de invalidade do negócio jurídico, como a fraude à lei, podem fundamentar autos de infração, ressalvando, porém, que o abuso de direito não é causa invalidante de negócio jurídico, ensejando apenas o dever de indenizar;
- *... os fatos descritos pela Fiscalização, bem como a lógica do lançamento, que contestou “tão somente os efeitos fiscais da incorporação ocorrida em 2008” (fl. 1769) se harmoniza in totum com a acusação de simulação, e o fato de não ser nominado o instituto jurídico descrito na peça acusatória apenas poderia ensejar cerceamento ao direito de defesa, que não se verificou no presente caso;*
- Não é correto o raciocínio de que os requisitos do art. 513 do RIR/99 teriam sido atendidos, porque a alteração do ramo de atividade é inconteste, e este requisito deve ser cumprido ainda que não se verifique a alteração de controle, sendo que esta alteração não pode se verificar no controle direto, nem no indireto. *Assim, mesmo que se considere não ter havido simulação, os prejuízos não poderiam ter sido compensados pela autuada;*
- *As demais razões de defesa procuram demonstrar que os negócios jurídicos pertinentes à reestruturação societária foram reais, legais e desejados pela autuada, fundamentados em razões societárias e econômicas, porém o resultado obtido com tais atos, especificadamente, a compensação dos prejuízos, é vedado. Desta forma, as alegações da contribuinte são compatíveis, com a prática, por ela de fraude à lei, dado que a autuada assevera que quis praticar os negócios jurídicos em questão (em face de propósitos empresariais e negociais) que tiveram como resultado prático a*

produção de resultado que o sistema jurídico tributário visa a evitar, ou seja, o aproveitamento dos prejuízos fiscais;

- *Em suas razões de defesa, a contendora não conseguiu demonstrar que poderia ter compensado os prejuízos. As razões societárias e comerciais para a prática da reestruturação não possuem o condão de autorizar a compensação vedada pelo sistema tributário;*
- *O erro de sujeição passiva não se verifica pois jamais foi alegada a inexistência da reorganização societária ou a extinção da autuada; simplesmente, como visto, foram desconsiderados os efeitos fiscais da reestruturação societária ocorrida;*
- *A falta de regulamentação do art. 116 do CTN é irrelevante porque este dispositivo não fundamentou a autuação, e como os fatos descritos são passivos de caracterizar tanto o instituto da simulação quanto o da fraude à lei, há causa de invalidade do negócio jurídico na qual o Fisco pode fundamentar autos de infração;*

Cientificada da decisão de primeira instância em 17/09/2013, em razão do decurso do prazo de 15 (quinze) dias a partir da postagem do documento em sua caixa postal eletrônica (fl. 1988), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 17/10/2013 (fls. 1991/2036).

Inicialmente discorre sobre a acusação fiscal e observa que a autoridade julgadora de 1ª instância *não se limitou a apreciar os argumentos aduzidos em sede de impugnação. Houve evidente inovação em relação aos lançamentos realizados, em violação ao artigo 146 do CTN. Ao mesmo tempo, as novas assertivas introduzidas pela decisão recorrida revelam-se em desacordo com a legislação.*

Na sequência, apresenta o histórico dos fatos que redundaram na exigências tributárias, nos seguintes termos:

Até o fim de 2005 a TV GAÚCHA, a TV FLORIANÓPOLIS e a RADIO-TV CAXIAS eram sociedades controladas por pessoas físicas integrantes da família Sirotsky;

2. A partir de 2006 as sociedades integrantes do grupo RBS passaram por reestruturação. As participações nas empresas de TV aberta (compreendendo as pessoas jurídicas listadas no item antecedente e a TV Coligadas de Santa Catarina S/A) foram transferidas pelas pessoas físicas à RBS Comunicações S/A, a título de aumento de seu capital, pelos mesmos valores que constavam das Declarações de Imposto de Renda — DIRPF's dos seus acionistas diretos;

3. Posteriormente, RBS Comunicações S/A transferiu tais investimentos, pelo valor recebido, à RBS TV Participações S/A, em aumento de seu capital. Isso feito, RBS Comunicações S/A conferiu o investimento em RBS TV Participações S/A, também pelo valor recebido, ao capital da RBS Participações S/A — ora Recorrente — (RBS PART). Tais atos se deram ao longo de 2006;

4. A RBS PART, por seu turno, já em 2908, incorporou as sociedades TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RADIO-TV CAXIAS por meio de deliberações tomadas após ter obtido a aprovação do requerimento de transferência de outorgas (apresentado em 26/09/2007) do Ministério das Comunicações em 27/06/2008;

5. Até a união dos patrimônios entre, de um lado, na condição de sucessora, RBS PART e, de outro, na qualidade de sucedidas, TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RADIO-TV CAXIAS, a incorporadora tinha como atividades econômicas a

exploração das marcas de uso do grupo RBS (o que lhe rendia receitas de royalties pela cessão onerosa) e a aquisição e administração de investimentos em participações societárias de caráter permanente.

6. Antes de incorporar TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RADIO-TV CAXIAS, a RBS PART, no curso regular de seus negócios, havia adquirido e administrava, direta ou indiretamente, participações societárias em pessoas jurídicas dedicadas à exploração de negócios de TV a cabo (Net Serviços de Comunicação S/A) e de telefonia (Telefônica do Brasil Holding S/A, BCP S/A e BSE S/A). Para adquirir participações nas investidas dedicadas aos segmentos de TV a cabo e telefonia, a Recorrente havia captado recursos no exterior com vencimento superior a 96 meses através da emissão de valores mobiliários (Global Medium — Term Notes).

7. Em consequência das variáveis econômicas então existentes (variação cambial passiva) e dos encargos ajustados, o adimplemento de parte do financiamento externo de longo prazo acima referido fez com que a Recorrente passasse a ter acréscimo substancial nas suas despesas de 1997 a 2007. Ao mesmo tempo, os ganhos almejados com os negócios de TV a cabo e telefonia não se materializaram da forma como esperada. Como consequência, ao longo dos períodos mencionados a Recorrente apurou prejuízos na formação de seu lucro líquido, bem como resultados negativos (prejuízos fiscais e bases negativas) para fins de IRPJ e CSLL.

8. Depreende-se, assim, que antes das incorporações RBS PART explorava duas atividades operacionais compatíveis com seu objeto social, a saber: (i) cessão onerosa de "marcas" do Grupo RBS o que a rendia receita de royalties na ordem de R\$ 20 milhões ao ano; e (ii) participações em outras sociedades com negócios variados, em especial em TV a cabo e em Telefonia, as quais foram vendidas antes das incorporações, remanescendo participações de menor valor. Para que os negócios em TV a cabo e telefonia pudessem se desenvolver foram contratados empréstimos no exterior, ao final, liquidados mediante venda de participações societárias, aporte de novos recursos ao capital pelos acionistas e empréstimos com empresas do Grupo RBS, os quais continuavam parcialmente em aberto na data das incorporações. Portanto, é fora de dúvida que a RBS PART era e continua a ser empresa totalmente operacional.

9. Com as incorporações de TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RADIO-TV CAXIAS, RBS PART, além de continuar a explorar os negócios que já desenvolvia até então, passou também a desenvolver as atividades de televisão aberta, até então desempenhadas pelas sucedidas. Os resultados tributáveis que apurava, fossem eles originários das atividades exploradas até a incorporação, fossem eles decorrentes das atividades exploradas após a incorporação, formaram a base de cálculo para os períodos posteriores compreendidos entre os anos de 2008 e 2012, assim como os resultados negativos acumulados nos exercícios anteriores pela incorporadora (RBS PART), observando-se os ditames dos artigos 513 do RIR/99 e 80 da Instrução Normativa 390/04, bem como o limite quantitativo de 30% do resultado ajustado de cada período (RIR/99, art. 510 e IN 390/04, art. 40).

Reporta-se a excertos da acusação fiscal para afirmar que a própria autoridade lançadora atesta que a RBS PART era e sempre foi uma empresa operativa, e enuncia os cinco elementos que demonstrariam que a Recorrente teria sido extinta e a TV GAÚCHA, a TV FLORIANÓPOLIS e a RÁDIO-TV CAXIAS é que continuaram a existir. Entendendo estar diante de atos com o objetivo único de reduzir a carga tributária, a autoridade lançadora concluiu por afastar o tratamento dado e requalificá-los como se TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RÁDIO-TV CAXIAS continuassem a existir para fins tributários. Ao final, imputou multa de ofício no percentual de 75%, por considerar a operação elisiva e abusiva, distanciando-se da simulação, que traduz uma inverdade e que, se

configurada, levaria à obrigatoriedade de imputação de multa qualificada, no percentual de 150%.

Afirma que seriam tantas as ilegalidades cometidas, que a autoridade julgadora constatou a fragilidade das autuações fiscais, mas, ao invés de cancelá-las, tentou “consertá-las, acrescentando fundamentos não utilizados pelos Autores do Lançamento. Aborda, então, as razões que demonstram o descabimento das autuações fiscais e impõem a reforma da decisão recorrida, as quais estão assim sintetizadas pela recorrente:

4.1. Ausência de identidade entre as motivações do lançamento e da decisão DRJ. Reconhecimento da improcedência da acusação fiscal pelo acórdão de 1º grau. O acórdão DRJ afastou a acusação que serviu de fundamento ao lançamento, no sentido de que os efeitos fiscais da incorporação da TV GAUCHA, TV FLORIANOPOLIS e RADIO-TV CAXIAS pela Recorrente deveriam ser afastados, pois, com isso, obteve-se carga tributária inferior a que seria verificada se a incorporadora tivesse sido sucedida por uma das incorporadas. Não obstante, manteve a exigência fiscal a partir de novos e distintos fundamentos, quais sejam, de que a mudança de controle direto representaria violação ao artigo 513 do RIR/99 e que os atos perpetrados representariam simulação e fraude à lei. Ou seja, a DRJ construiu razões autônomas ao do lançamento para concluir pela procedência do crédito tributário. Todavia, é vedado às autoridades Julgadoras alterar a motivação das exigências fiscais ou promover na revisão de lançamentos impugnados pelo contribuinte. Por esse motivo, não tendo sido afastadas as razões de impugnação que revelam o desacerto dos lançamentos, a conclusão da decisão DRJ deve ser alterada, a fim de ser declarada a improcedência das autuações.

4.2. Nulidade dos lançamentos. Inexistência de violação à legislações fiscal e de direito privado. Motivação genérica. As autuações não apontam a norma legal que teria sido descumprida pela Recorrente, pressuposto indispensável para a realização dos lançamentos de ofício. Note-se, a propósito, que não há que se cogitar de inobservância dos artigos 514 do RIR/99 e 81 da Instrução Normativa 390/04, vez que a própria autoridade lançadora reconhece que a Recorrente incorporou e sucedeu TV GAUCHA, TV FLORIANOPOLIS e RADIO-TV CAMAS. Tampouco se admite motivação legal calcada em normas gerais sem vinculá-las à ilicitude detectada nos atos do particular. Assim sendo, as exigências em exame são nulas nos termos dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235/72.

4.3. No mérito por conta de a sucessora ter assegurado o direito à compensação dos seus resultados negativos com os acréscimos obtidos a os a incorporação. Afinal:

4.3.1. São duas as condições que impedem que a sucessora por incorporação possa compensar seus resultados negativos, a saber: (i) mudança de controle societário; e (ii) alteração no ramo de atividade explorado (RIR/99, art. 513 e IN 390/04, art. 80). Na hipótese em exame, ainda que se entenda que tenha havido ampliação das atividades operacionais desempenhadas pela RBS PART após as incorporações de TV GAUCHA, TV FLORIANOPOLIS e RADIO-TV CAXIAS, o fato é que o seu controle acionário permaneceu o mesmo. Portanto restaram observadas as normas legais que dispõem sobre o tema. A alegação da DRJ de que a alteração do controle acionário direto bastaria para que (juntamente com a modificação do ramo de atividade) incidisse a norma proibitiva, afigura-se em desacordo com a legislação.

4.3.2. Conforme tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, inclusive por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, a legislação não veda que sociedade com resultados negativos incorpore pessoas jurídicas lucrativas, desde que ambas sejam operacionais. Referido pressuposto foi atendido no caso, na medida em que a Recorrente tem desempenhado atividades

econômicas desde sua formação (tal como reconhece a peça fiscal) e por conta de serem improcedentes os elementos imaginados pela autoridade lançadora para alegar o contrário (o que, em verdade, e passível, de se depreender da própria narrativa dos fatos ocorridos, sem prejuízo de ser adiante demonstrado de forma individualizada). Assim, inexistia óbice para que a Recorrente incorporasse as empresas de televisão aberta, inobstante o volume de suas operações fosse inferior ao de suas incorporadas.

4.3.3. Inexistência, no caso concreto, de simulação e de fraude à lei. Se tanto não bastasse, é de impossível aplicação a conclusão da decisão recorrida, no sentido de se estar diante de atos simultaneamente qualificados como simulados e ilícitos por configurarem fraude à lei.

4.3.4. Por fim, se todo o exposto já não fosse suficiente a justificar o modo como as operações foram implementadas, deve-se ter presente que elas são explicáveis por razões extrafiscais, as quais foram olímpicamente ignoradas pela DRJ.

4.4. Incongruência entre os motivos aventados para a desconsideração dos efeitos fiscais e a pessoa indicada como responsável pelos débitos na consequente requalificação realizada. Caso TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RADIO-TV CAXIAS continuassem a existir (ao menos para fins fiscais, como afirmou a autoridade lançadora), as autuações com as glosas das compensações feitas deveriam ter sido lavradas nos seus respectivos nomes, observando-se as parcelas utilizadas por cada uma das envolvidas. Como não foi esse o procedimento adotado pela autoridade lançadora, que simplesmente lavrou autos de infração em nome da Recorrente, supostamente extinta, segundo suas convicções, verifica-se a incompatibilidade entre as razões invocadas para afastar o regime tributário adotado pela RBS PART e o trabalho fiscal realizado. O argumento da DRJ para afastar as razões de defesa (bastaria a desconsideração dos efeitos da transação praticada) é improcedente, pois, se simulação houvesse, era obrigatória a requalificação dos atos para o negócio subsistente aos olhos do Fisco.

4.5. Impossibilidade de desconsiderar os efeitos tributários de negócios sem vício de simulação tão só em razão de serem motivados pela perseguição de menor carga tributária. Mesmo que estivesse caracterizado que o objetivo preponderante pela escolha do caminho adotado fosse a menor carga tributária, assunção aceita para argumentar, os fatos descritos não poderiam ser contestados sob tal fundamento, por caracterizar elisão (passível, em tese, de caracterizar abuso de direito), inaplicável por ora ao direito tributário, na medida em que a Lei Complementar 104/01, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN justamente com tal objetivo, é norma de eficácia limitada, dependente de regulamentação por lei ordinária, inexistente até o presente.

Especificamente no que se refere às razões extratributárias que justificavam a indicação da Recorrente como incorporadora, apresenta justificativas para eleição da RBS PART como sucessora por incorporação em detrimento das demais envolvidas, refuta a perda de eficiência com as incorporações das sucedidas por RBS PART, explica a inexistência de empregados registrados como funcionários de RBS PART antes das incorporações, nega a pretensa transformação das incorporadas em filiais da incorporadora com a adoção das denominações das sucedidas a título de “nomes fantasias”, contrapõe-se ao argumento de que não haveria outro meio para transferir os resultados negativos de RBS PART para as sucedidas, face à vedação constante do artigo 340, §6º do RIR/99.

Ao final, pede o cancelamento das autuações, bem como a declaração de subsistência do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas acumulados e não aproveitados até o encerramento de 2012, uma vez que não houve sua reversão pela

autoridade lançadora por meio de lançamento de ofício e respectiva intimação para a reescrituração do LALUR, o que era obrigatório se considerasse a parcela impassível de ser utilizada (Decreto 70.235/72, art. 9º, § 4º⁸³). Sem a realização da sua reversão a importância tornou-se definitiva e imutável por força do transcurso do prazo limite para revê-la (30/06/2013).

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2107/2120, nas quais inicialmente observa a validade da acusação fiscal, consignando que:

Todo o Relatório Fiscal consiste numa demonstração de como a recorrente, praticando atos a princípio não desautorizados pela legislação, buscou atingir por meios oblíquos o resultado vedado pelo ordenamento: a transferência de prejuízos acumulados por uma pessoa jurídica a outra empresa.

Este é o sentido da norma inscrita no artigo 514 do RIR/99, reputada infringida pela autuada: evitar que o benefício fiscal I que autoriza o aproveitamento de prejuízos acumulados seja transferido de um contribuinte para outro. Esta mens legis transparece também no artigo 513 do mesmo diploma, que proíbe o uso do benefício quando alterados, cumulativamente, o controle societário e o objeto social da sociedade, pois nesse caso, apesar de a personalidade jurídica permanecer a mesma, terá sido alterada a empresa, enquanto atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços.

Consigna que o fato de a autoridade fiscal não ter enquadrado suas considerações em tal ou qual categoria jurídica não faz com que as acusações não se possam considerar presentes no auto de infração, e se opõe às alegações de que a autoridade julgadora de 1ª instância teria emendado ou adicionado novos fundamentos ao lançamento.

Defende que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas é benefício fiscal a ser usufruído em confronto com os próprios lucros, que na incorporação é natural a sucessão da empresa deficitária pela mais robusta, e que a incorporação por empresa deficitária é situação excepcional e não pode ser determinada pelo aproveitamento do referido benefício fiscal. Frente a este contexto, observa que os propósitos extrafiscais apresentados pela recorrente justificam o ato de concentração em si, mas não a forma transversa como ele se deu.

Questiona a interposição de RBS TV Participações e ocupação da empresa resultante da incorporação quase que exclusivamente com as atividades das incorporadas. Em seu entendimento, transgride-se a própria noção de incorporação quando a suposta incorporadora se assemelha muito mais à(s) incorporada(s) do que a si própria. Percebe-se que quem desapareceu, enquanto unidade organizada para o desenvolvimento de atividades lucrativas, foi a recorrente. Ela prevaleceu apenas como personalidade jurídica, mas não como substância econômica, que era essencialmente das incorporadas. E, do descasamento entre a formalidade e a realidade, entende nítido o objetivo das operações: o aproveitamento do prejuízo fiscal consolidado na RBS Participações pelas atividades lucrativas de TV aberta.

Conclui que embora não seja inválida a operação societária, o descasamento entre a formalidade e a realidade, acima exposto, demonstra que está carregada de artificialidade, com vistas a contornar a norma que impede a compensação de prejuízos de uma pessoa jurídica com lucros de outra. Sendo artificial a operação, não lhe podem ser atribuídos os efeitos tributários próprios de uma operação autêntica. E alerta que admitir a procedência da pretensão da recorrente ensejaria reconhecer que os prejuízos fiscais

acumulados no âmbito de um grupo econômico podem ser compensados com os lucros de qualquer das empresas deste grupo, contrariamente à clara opção do legislador pela não-socialização do saldo de prejuízos fiscais, ainda que dentro de um mesmo grupo econômico.

Acrescenta, ainda, que não houve erro de sujeição passiva, porque a autoridade fiscal não negou a existência do rearranjo societário e nem declarou sua nulidade, mas sim, diante da artificialidade da operação societária praticada, fez incidir aos fatos a norma cuja incidência a parte tentou, sem sucesso, contornar. E observa que lançamentos semelhantes são promovidos em face da sociedade resultante do ato de concentração.

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente principia sua defesa aduzindo que a autoridade julgadora de 1ª instância teria reconhecido a improcedência do lançamento ao afastar a motivação que serviu de lastro à autuação. Acrescenta que os julgadores administrativos são “*materialmente incompetentes para a prática de atos de lançamento*”, e assim, embora sem pleitear expressamente a declaração de nulidade da decisão de 1ª instância, acaba por tangenciar este aspecto preliminar.

A descrição contida no Auto de Infração (fl. 1780) expressa a conclusão fiscal acerca dos fatos descritos no Relatório Fiscal: *o sujeito passivo compensou indevidamente prejuízos fiscais auferidos anteriormente à incorporação, na qual remanesceram de fato as empresas formalmente incorporadas*. Restaram infringidos os arts. 250, III e 514 do RIR/99, consoante expresso no Relatório Fiscal:

O art. 514 do RIR/99 dispõe sobre a compensação de prejuízos nos casos de incorporação, fusão e cisão:

[...]

Como não há vedação para a compensação de prejuízos acumulados anteriormente pela sucessora, com lucros apurados após a sucessão, aparentemente o art. 514 do não se aplicaria à fiscalizada, porque os prejuízos aproveitados após a incorporação provinham da própria RBS Participações. Não tiveram origem nas sucedidas, mas na sucessora, por suas atividades anteriores à incorporação.

No entanto, a questão que deve ser analisada é se a RBS Participações foi mesmo sucessora na incorporação ou se as operacionais se uniram e “incorporaram” o nome da RBS Participações e seus prejuízos.

[...]

O art. 250, III, do RIR/99, autoriza a compensação de prejuízos para a redução do lucro tributável, mas o que ficou demonstrado nesse relatório é que as atividades lucrativas que permitiram a compensação dos prejuízos da RBS Participações a partir de 2008 são de fato da Televisão Gaúcha, da RBS TV Florianópolis e da Rádio e TV Caxias, que desapareceram somente do ponto de vista formal. Formalidade essa que não pode alterar os efeitos tributários decorrentes dos fatos reais.

A decisão de 1ª instância, por sua vez, está estruturada no sentido de refutar os argumentos deduzidos em impugnação. Neste sentido, como a autuada alegou que os efeitos fiscais de atos praticados por particulares somente poderiam ser afastados em caso de simulação, o voto condutor da decisão recorrida esclarece que esta desconsideração seria possível na presença de uma das causas de invalidade do negócio jurídico, e demonstra que a acusação fiscal opera neste sentido, por conjugar fatos em contexto *compatível com a realização de negócios jurídicos simulados*, declarando irrelevante o fato de a Fiscalização não ter nominado o instituto jurídico descrito na peça acusatória, na medida em que a autuada, entendendo existente a acusação de simulação, dela se defendeu, alegando que a totalidade de

sua reestruturação societária foi fundamentada em razões societárias e econômicas, não tendo praticado ato simulado.

No mais, como a impugnante também argumentou que não estaria presente a vedação contida no art. 513 do RIR/99, a autoridade julgadora de 1ª instância se manifestou contra esta alegação, afirmando que o impedimento à compensação de prejuízos se verificaria porque, além de inconteste a alteração do ramo de atividade, a alteração do controle direto seria suficiente para aplicação daquele dispositivo legal. Concluiu, assim, que caso se considerasse não ter havido simulação, os prejuízos não poderiam ser compensados em razão do disposto no art. 513 do RIR/99.

Contudo, a autoridade julgadora de 1ª instância não afastou a existência de simulação. Ao contrário, observou que, a depender da intenção do agente, um mesmo negócio jurídico pode caracterizar simulação ou fraude à lei, distinguindo-se em razão da verdadeira intenção dos agentes, *a qual, como regra, é desconhecida pelo aplicador da lei*. E, sob esta ótica, considerando as alegações da impugnante, asseverou que elas conduziram à conclusão de que os atos foram praticados com fraude a lei, o que resultaria na mesma conclusão: *foram compensados prejuízos incompensáveis*. E isto porque, como dito já no início do voto condutor da decisão recorrida, bastaria à Fiscalização demonstrar a existência de uma das causas de invalidade do negócio jurídico para desconsiderar os efeitos do negócio jurídico realizado pelo contribuinte.

Imprópria, assim, a afirmação da recorrente no sentido de que o acórdão da DRJ, embora reconhecendo *inexistir abuso nas operações examinadas, ainda assim julgou os lançamentos procedentes*. A decisão recorrida foi erigida no sentido de demonstrar que as características do negócio jurídico demonstradas na acusação fiscal evidenciavam simulação, e que mesmo agregando-lhes a motivação suscitada na defesa, restaria caracterizada a fraude a lei, sendo que a presença de qualquer um destes vícios permitiria ao Fisco desconsiderar os efeitos do negócio jurídico realizado pelo sujeito passivo.

A recorrente também entende que a decisão de 1ª instância teria inovado, porque a autoridade lançadora em momento algum suscitou a existência de simulação ou fraude à lei. Contudo, como acima demonstrado, a autoridade julgadora não agregou fatos novos à acusação fiscal, mas apenas analisou os elementos ali contidos para, à luz da doutrina acerca da matéria, avaliar se os efeitos do negócio jurídico poderia ser desconsiderados para fins fiscais. E, ao assim proceder, a exigência foi mantida sob o mesmo fundamento legal consignado no lançamento, acrescentando-se a incidência da norma proibitiva veiculada no art. 513 do RIR/99 apenas para refutar argumento subsidiário da defesa, no sentido de que a operação não encontraria qualquer outro óbice na legislação tributária.

Tem razão a recorrente quando afirma a incompetência das autoridades julgadoras para *alterar a fundamentação legal e fática exposta no lançamento de ofício*. Mas este não é o caso aqui presente. A autoridade julgadora de 1ª instância não agregou qualquer elemento fático ou dispositivo legal que fosse determinante para a manutenção da exigência, mas apenas confrontou a acusação fiscal com os argumentos de defesa e demonstrou a prevalência daquela.

Rejeita-se, portanto, a afirmação no sentido da assunção, pela DRJ, da *improcedência das acusações fiscais constantes dos autos de infração*, e não se verificando quaisquer *inovadoras ilações feitas a pretexto de manter o crédito tributário*, afasta-se a *implícita arguição de NULIDADE da decisão de 1ª instância*.

A recorrente também afirma a nulidade dos autos de infração, por *ausência de indicação de norma infringida e motivação genérica insuficiente para constituição de crédito tributário*. Observa que o art. 142 do CTN e o art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, em consonância com o art. 150, I da Constituição Federal, exigem que a autoridade fiscal verifique *a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, bem como aponte, no lançamento, *a disposição legal infringida*. E acrescenta que o lançamento, como ato administrativo, deve *descrever a sua motivação legal de forma explícita, clara e congruente*.

De outro lado, tendo em conta o que indicado nos autos de infração, *uma parte dos dispositivos mencionados - artigos 514 do RIR/99, 22 da MP 2.158- 35/01 e o 33 do Decreto-lei 2.341/87 - vedam que a sociedade sucessora de sociedade incorporada, cindida ou fusionada aproveite os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados pela sua sucedida*. Contudo, estas normas não seriam inaplicáveis ao caso em exame, *porque os prejuízos fiscais e as bases negativas utilizados pela Recorrente têm origem nas suas operações e foram por ela registrados em seus documentos contábeis e fiscais desde a sua formação*.

Considerando que *as autoridades lançadoras não apontaram que se estaria diante de simulação*, e que de simulação não se cuida, dado o regular registro dos atos societários e a aplicação de penalidade no percentual de 75%, entende que os lançamentos são nulos, dado que *à exceção da simulação, não há norma que autorize o Fisco a afastar os efeitos fiscais dos atos praticados pelo particular e aplicar tratamento diverso, que considere mais apropriado*. No mais, as outras normas legais citadas pela Fiscalização apenas regulariam aspectos gerais da apuração dos tributos, e *são imprestáveis para motivação dos lançamentos ora contestados*.

Porém, consoante relatado, a acusação fiscal foi erigida com o objetivo de demonstrar a inobservância dos dispositivos legais que vedam a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de sucedidas pela sociedade sucessora, e o Relatório Fiscal é composto por extensa abordagem fática que fundamenta a acusação fiscal. Nos termos da própria jurisprudência administrativa invocada pela recorrente, a nulidade do lançamento verifica-se quando o motivo de fato não coincide com o motivo legal invocado pela Fiscalização, ou quando o ato administrativo veicula motivos genéricos e imprecisos, que cerceiam o direito de defesa do sujeito passivo. E tais circunstâncias não se verificam no presente caso, cumprindo apreciar a acusação fiscal em seu mérito, validamente confrontado pela contribuinte em sua defesa, para avaliar se procede ou não o lançamento. Neste âmbito, será possível avaliar se está presente a vedação legal invocada pela Fiscalização, se os atos praticados caracterizam simulação e se a indicação expressa deste instituto jurídico, ou a qualificação da penalidade, eram indispensáveis para a caracterização do fato jurídico tributário.

Tem razão a recorrente quando defende que *as situações que ensejam nulidade do lançamento não se restringem às hipóteses descritas no art. 59 do Decreto 70.235/72*. Mas no presente caso, a autoridade lançadora laborou no sentido de atender os requisitos do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e assim permitiu que o sujeito passivo produzisse sua defesa regularmente, praticando ato válido, e localizando no mérito as questões que a recorrente pretende solucionar em preliminar.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade dos lançamentos.

Passando ao mérito, a recorrente afirma seu direito *à compensação dos seus resultados negativos com os acréscimos obtidos após a incorporação*, inicialmente abordando

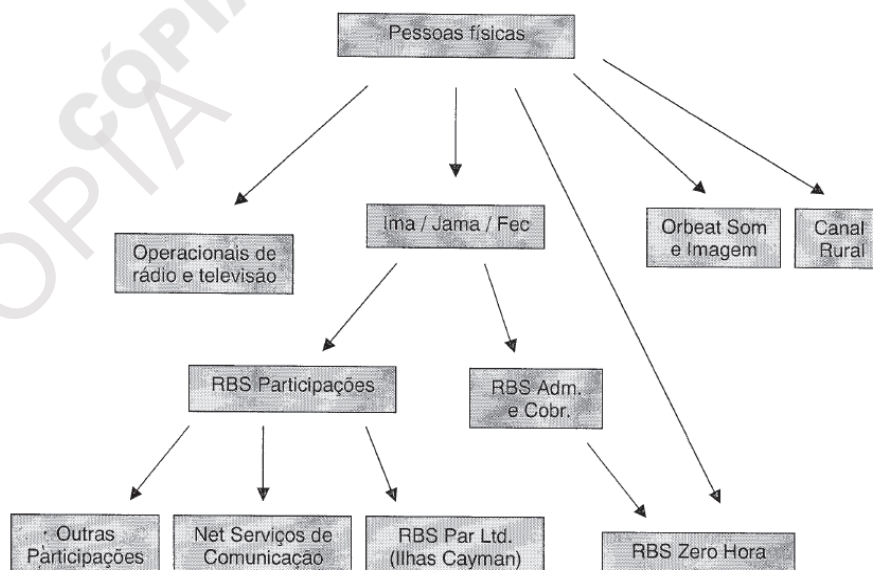
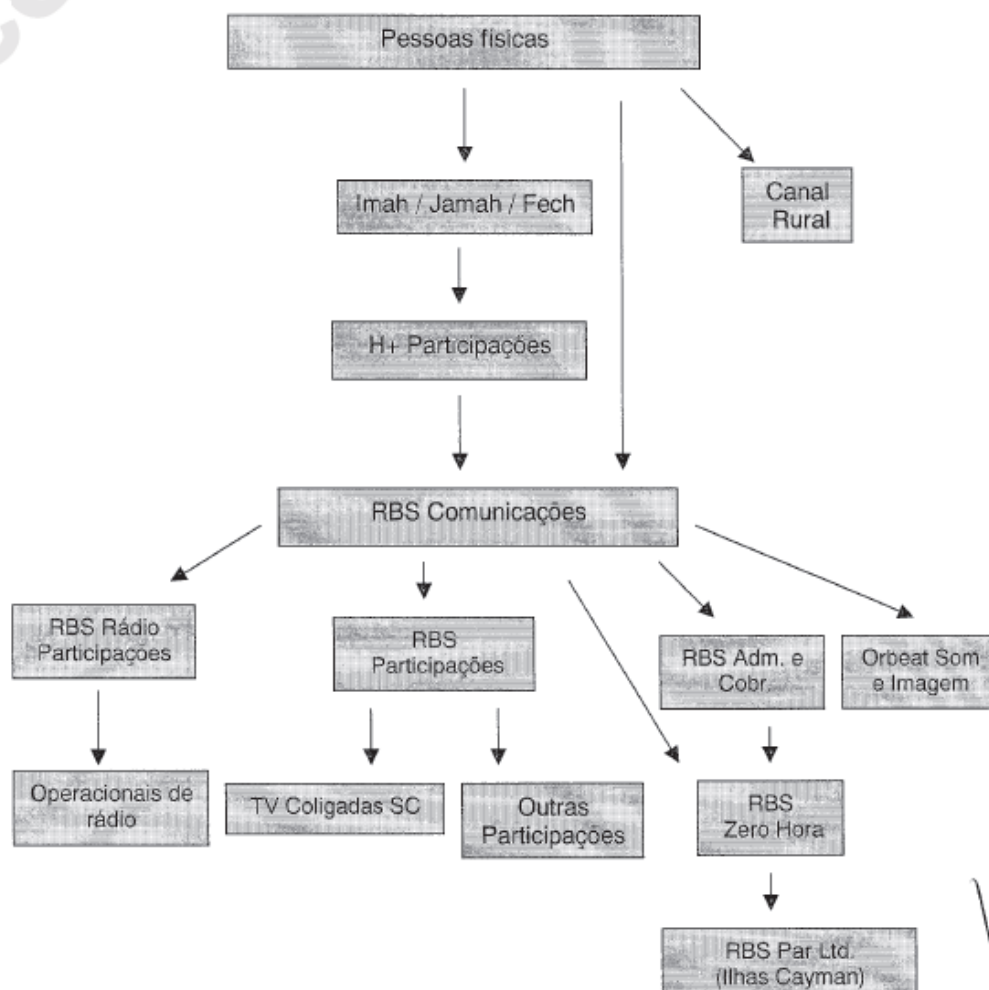
o atendimento às condições fixadas pela legislação para a manutenção dos resultados negativos após as incorporações. Contudo, a avaliação do cumprimento dos requisitos expostos no art. 513 do RIR/99 e no art. 80 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004 somente teria lugar se superado o óbice erigido na acusação fiscal, qual seja, o fato de a atividade empresária beneficiada com a compensação de prejuízos/bases negativas não ser aquela que produziu estes resultados negativos no passado.

E, quanto a esta vedação, a recorrente afirma seu *direito à adoção da alternativa fiscalmente menos onerosa, desde que a operação seja real – envolvendo sociedades operacionais – característica presente no caso concreto*. Isto porque, para além das *razões econômicas extratributárias* abordadas mais à frente, o fato de a recorrente *possuir prejuízos fiscais e bases negativas acumulados também foi um fator levado em consideração na decisão para implementar a estruturação do modo como realizada* (concentração dos negócios da TV Gaúcha, TV Florianópolis e Rádio-TV Caxias na pessoa jurídica autuada), visto que *não há impedimento para que o particular utilize a alternativa fiscalmente mais vantajosa dentre as propostas admitidas pela legislação*, sendo a busca da eficiência e de lucro uma obrigação de seus gestores, a par de fundamentar-se na autonomia privada.

Contudo, como bem observa a recorrente, *o que se proíbe é a construção de uma série de operações formais e distorcidas, representando estratagemas carentes de explicações econômicas que não a pretensa inserção do contribuinte de forma injustificável em situação que lhe permita reduzir seu ônus fiscal*.

A autoridade lançadora relata que RBS Participações S/A atuou até 2007 como *holding* do Grupo RBS, e era uma empresa altamente deficitária, acumulando prejuízos contábeis de R\$ 675 milhões e prejuízos fiscais de R\$ 507 milhões. Por meio da reestruturação promovida pelo Grupo RBS, a autuada *deixou de ter como atividade principal a participação em outras sociedades e passou a ser uma empresa operacional de tv, pela incorporação da Rádio e TV Caxias S/A, da Televisão Gaúcha S/A e da RBS TV de Florianópolis S/A*. Para tanto, por meio de várias outras operações societárias anteriores, a autuada se desfez da quase totalidade de seus investimentos em Net Serviços de Comunicações e RBS Par Ltda, e tais investimentos passaram a ser controlados por RBS Comunicações S/A, mesma sociedade que, depois de várias operações societárias, passou a controlar a Rádio e TV Caxias S/A, a Televisão Gaúcha S/A e a RBS TV de Florianópolis S/A. Ao alcançar esta estrutura societária, a autuada requereu a transferência para si dos serviços de radiodifusão, de sons e imagens detidas por aquelas empresas, alterou seu objeto social, e a partir daí foram deflagradas as demais operações que resultaram na incorporação daquelas empresas pela autuada.

Cabe a transcrição dos quadros elaborados pela Fiscalização ilustrando a composição do Grupo RBS no início da reestruturação societária e um passo antes da incorporação da Rádio e TV Caxias S/A, da Televisão Gaúcha S/A e da RBS TV de Florianópolis S/A pela autuada.

Posição simplificada em 31/12/05Posição em 30/06/2008

A acusação fiscal, além de demonstrar a criação de novas *holding* interpostas entre as pessoas físicas titulares do grupo e as sociedades envolvidas na incorporação questionada, bem como o deslocamento de participações antes detidas pela autuada para tais *holding*, em especial a RBS Comunicações S/A, adiciona a análise acerca das atividades da autuada antes e depois da incorporação, com vistas a esclarecer se a *RBS Participações* foi mesmo sucessora na incorporação ou se as operacionais se uniram e “incorporaram” o nome da *RBS Participações* e seus prejuízos.

E, neste sentido, constata que o histórico da *RBS Participações*, as atividades que desenvolvia, a origem dos prejuízos acumulados e as atividades que passou a desenvolver após a incorporação indicam que seu nome sobreviveu, mas suas atividades anteriores se tornaram irrelevantes no novo contexto. Do outro lado, as empresas operacionais de TV foram extintas de direito, mas tiveram suas atividades integralmente preservadas de fato. A autoridade fiscal detalha os investimentos antes mantidos pela autuada nas áreas de telefonia e televisão a cabo, bem como os empréstimos daí decorrentes, captados no exterior desde 1996 e liquidados até 2007, mas ensejando despesas financeiras e variações cambiais significativas nestes períodos, determinantes do saldo de prejuízos fiscais inicialmente mencionado. Liquidados os investimentos antes referidos, à autuada restaram apenas dívida com partes relacionadas de R\$ 360 milhões (fl. 1733), principalmente com a *RBS Adm e Cobranças Ltda.* (R\$ 177 milhões), a *RBS-Zero Hora Editora Jornalística S.A.* (R\$ 109 milhões), a *Televisão Gaúcha S.A.* (R\$ 50 milhões) e a *RBS TV de Florianópolis* (R\$ 11 milhões), além de receita de exploração de royalties da marca RBS. Daí a observação de que a autuada:

Tinha um histórico altamente deficitário, sem qualquer perspectiva de reversão do quadro de prejuízos acumulados, tanto do ponto de vista societário, como do aproveitamento dos prejuízos fiscais para compensação futura, já que lhe restava basicamente a receita de exploração de royalties, da ordem de 20 milhões ao ano, em contraste com um prejuízo fiscal acumulado de R\$ 507 milhões. Ainda que viesse a liquidar seu débito com partes relacionadas, deixando de ter prejuízo financeiro, e passasse a apurar lucro real positivo no montante dos royalties recebidos (R\$ 20 milhões), estaria limitado a 30% na compensação (R\$ 6 milhões) e levaria mais de 80 anos para liquidar os prejuízos acumulados.

É este o contexto no qual o Grupo RBS decide transferir as atividades das três empresas operacionais antes mencionadas para a autuada, que permanece recebendo receitas de royalties, mas agora representando menos de 3% da receita operacional total, motivo pelo qual a Fiscalização conclui que a incorporadora perdeu sua identidade e quem subsistiu de fato foram as formalmente incorporadas, e afirma infringido o art. 514 do RIR/99:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

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

A recorrente diz que o art. 514 do RIR/99 não é aplicável ao caso concreto, porque a Recorrente (sucessora) compensou seu próprio prejuízo gerado antes das incorporações, ou seja, os prejuízos utilizados não pertenciam às empresas incorporadas, mas sim à incorporadora (ora Recorrente), tendo sido gerados antes da reorganização societária. A Fiscalização, porém, não nega este último aspecto. Apenas demonstra que a maior parte dos resultados gerados em nome da recorrente a partir da incorporação, e subtraídos da tributação

em razão da compensação de prejuízos, são das empresas extintas por incorporação apenas no plano formal, porque sem extinção real, pois quem perdeu sua identidade foi a incorporadora.

A recorrente também argumenta que *mesmo antes de incorporar TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RÁDIO-TV CAXIAS sempre desenvolveu atividades econômicas de forma coerente com os seus objetivos sociais*, e a autoridade lançadora também nada opõe quanto a isto, assim como em momento algum classifica a recorrente, no passado, como *uma sociedade dormente, sem operações até a incorporação*. Os fiscais autuantes se empenham, sim, em demonstrar que as atividades das quais resultaram os prejuízos fiscais acumulados pela recorrente deixaram de ser por ela exercidas, e o meio vislumbrado pelo Grupo RBS para compensar aqueles saldos foi promover incorporações que, no plano material, apresentaram resultado inverso àquele constituído no plano formal: as atividades das sociedades incorporadas tiveram continuidade em nome da incorporadora, ao passo que as atividades da incorporadora restaram quase que integralmente descontinuadas, em especial na parte da qual resultaram os prejuízos fiscais acumulados. Somente interessou ao Grupo RBS manter na recorrente as atividades das quais resultavam receitas (exploração de marcas), cuja tributação poderia ser reduzida pelos prejuízos acumulados.

A autuada defende que houve apenas a expansão de suas atividades econômicas, pois os elementos juntados à impugnação demonstrariam que *as operações societárias, sede, denominação e diretorias da Recorrente foram todos mantidos*, não se verificando *o abandono de tais elementos e a adoção de referidos atributos das empresas incorporadas*. Contudo, como se vê à fl. 1881, os diretores das incorporadas também figuravam na diretoria da incorporadora (recorrente), e a manutenção do endereço sede da autuada não impediu que as atividades das incorporadas tivessem continuidade em seu domicílio original, mas agora sob a forma de filial, e inclusive com manutenção de seu nome fantasia, como destacado pela Fiscalização:

Os dados das GFIPs da RBS Participações e das incorporadas demonstram essa transformação (fls. 1596 a 1660). Até maio de 2008 a GFIP da RBS Participações não apresentava nenhum segurado. As GFIPs de maio da TV Gaúcha, da RBS TV de Florianópolis e da Rádio e TV Caxias totalizavam aproximadamente 1200 segurados.

Em junho, após a incorporação, as GFIPs da matriz e das filiais da RBS Participações totalizavam aproximadamente 1200 segurados, sendo que 1120 foram identificados pela fiscalização como oriundos das incorporadas, que foram transformadas em filiais da RBS Participações, com o nome fantasia igual à denominação social das empresas extintas (fls. 1661 a 1664). As incorporadas na verdade subsistiram, revestidas de filiais, absorvendo tão somente o nome e os prejuízos da RBS Participações.

A recorrente argumenta que *não invalida a transação o fato de operações e patrimônios da Recorrente terem antes das transações volumes inferiores aos das incorporadas – TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS E RÁDIO-TV CAXIAS*, pois *não há uma determinação legal, seja no direito privado, seja no direito tributário, que estabeleça que as sociedades com maiores portes patrimoniais devem obrigatoriamente incorporar as de porte inferiores, com vedação à adoção do inverso*. Mais à frente acrescenta que *o objeto social que desempenhava anteriormente continuou a ser desenvolvido*, apenas recebendo o *acréscimo das atividades de televisão*. Porém, como visto, a reestruturação societária não se resumiu a esse encontro de patrimônios, e não pode ser dissociada do histórico de operações deficitárias da autuada, da transferência das participações societárias por ela detidas para outra *holding* criada

naquele contexto e conseqüente esvaziamento patrimonial, ainda que com manutenção da atividade original em seu estatuto, apesar de sua ampliação antes da questionada incorporação das sociedades lucrativas.

Reportando-se a julgados administrativos, inclusive da CSRF, a recorrente afirma legítimas as operações, por meio das quais se busca melhor eficiência, com a diminuição dos custos e da estrutura mediante incorporação de sociedade lucrativa por deficitária, desde que ambas sejam regulares e operativas, inobstante inexistência de que a escolha de tal desenho, em detrimento de outro, se deu também com o intento de aproveitar os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados da incorporadora. Aqui, porém, as operações da recorrente que ensejaram os prejuízos fiscais acumulados foram previamente transferidas para outra holding do grupo, como demonstrado pela Fiscalização, de modo que não se pode falar em incorporação realizada por empresas operativas e com objeto social semelhante, como consignado em julgados referidos pela recorrente. A atuada somente subsistiu como operativa porque o Grupo RBS optou por nela manter os direitos de exploração de marca, dos quais resultavam lucros e não os prejuízos acumulados, e a semelhança de objeto foi construída durante o processo de reorganização societária.

A recorrente prossegue afirmando a impossibilidade de se considerar estar-se diante de atos simultaneamente qualificados como simulados e ilícitos por configurarem fraude à lei, não só porque isto nunca foi suscitado pela autoridade lançadora, mas também porque os dois vícios não poderiam existir simultaneamente na hipótese que se cuida. Isto porque na simulação não há propósito extratributário legítimo que justifique os atos praticados, apenas sobrepondo-se o ato falso ao ato verdadeiro, este o único que pode gerar conseqüências jurídicas e fáticas. Já na fraude à lei, verifica-se a prática de atos isoladamente lícitos, porém, para alcançar resultado ilícito, caracterizando-se pela existência de um único negócio, ao contrário da simulação na qual há dois negócios.

Em seu entendimento:

A aplicação de tais figuras ao caso concreto, faz com que, de duas a uma: (1) haveria simulação e, portanto, a Recorrente não teria incorporado TV GAÚCHA, TV FLORIANOPOLIS e RADIO-TV CAXIAS (outro teria sido o negócio, dissimulado pela operação ostensivamente declarada); ou (2) RBS PART teria efetivamente sucedido TV GAÚCHA, TV FLORIANOPOLIS e RADIO-TV CAXIAS por incorporação e, por assim ter pautado as suas ações, alcançaria resultado proibido pela legislação. Certo é que jamais caberia o entendimento da DRJ, de que as duas figuras estariam presentes na hipótese. Ou a RBS PART não incorporou TV GAÚCHA, TV FLORIANOPOLIS e RÁDIO-TV CAXIAS (simulação) ou, diversamente, as incorporou e, com isso, pode se beneficiar de imaginado efeito proibido pela legislação (fraude à lei).

De toda sorte, aduz que nenhuma destas situações se verificaria no caso concreto, porque houve apenas a efetiva prática do negócio declarado, em pleno exercício regular de direito, inexistindo impedimento legal para que a sucessora aproveite os prejuízos por ela gerados antes de uma incorporação, em atos corroborados pelo Ministério das Comunicações e Juntas Comerciais. Ademais, caso tivesse cogitado de simulação, a autoridade lançadora estaria obrigada a qualificar a penalidade e formar representação fiscal para fins penais.

A acusação fiscal, contudo, traz vários excertos acerca do descompasso entre o contexto formal produzido pelo Grupo RBS e a realidade, consoante a seguir exemplificado:

A situação anterior apresentava, de um lado, três empresas prestadoras de serviço de rádio difusão, por concessão pública, cujo patrimônio líquido totalizava R\$ 248 milhões. De outro, uma holding, cujo histórico estava ligado a investimentos em telefonia e tv a cabo, mas que no momento anterior à incorporação já se encontrava esvaziada no que diz respeito aos seus investimentos, e com prejuízos acumulados de R\$ 675 milhões e patrimônio líquido negativo de R\$ 448 milhões.

Após a incorporação restou uma única empresa, detentora das três concessões de exploração, prestando serviços de rádio difusão de sons e imagens, que, ao final de 2009, já absorvera totalmente os prejuízos societários acumulados ao longo de doze anos.

A pergunta é quem remanesceu de fato? Para essa fiscalização é evidente que a incorporação do ponto de vista formal não representou a realidade. O que ocorreu de fato foi a transferência dos prejuízos para a Televisão Gaúcha S/A, a RBS TV de Florianópolis S/A, e a Rádio e TV Caxias S/A, que foram unificadas sob o nome da RBS Participações.

Não estão sendo contestados os motivos ou a validade da reestruturação do Grupo RBS ocorrida a partir de 2006, mas tão somente os efeitos fiscais da incorporação ocorrida em 2008, que não pode produzir os efeitos desejados pelo contribuinte, qual seja, contornar a limitação imposta pelo art. 514 do RIR/99. Isso porque a formalidade dos atos não reflete a realidade dos fatos, já que não havia verdadeira intenção de preservar a RBS Participações (incorporadora): mas tão somente viabilizar o aproveitamento de seus prejuízos.

Inexiste, portanto, qualquer inovação promovida pela autoridade julgadora, especialmente porque não merece reparos a abordagem desenvolvida na decisão recorrida acerca da desnecessidade de se nominar o instituto jurídico verificado no caso, desde que seus contornos fáticos estejam suficientemente demonstrados para permitir a defesa do interessado. Da mesma forma, a decisão recorrida validamente demonstra a semelhança entre a simulação e a fraude à lei quando excluída a análise acerca da intenção do agente. Por tais razões, vale a transcrição do arrazoado desenvolvido pelo I. Julgador João Bellini Júnior acerca destes aspectos, aqui adotado como razões de decidir:

A acusação fiscal, como visto, é o irregular aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados pela fiscalizada até 30/06/08, uma vez que o art. 514 do RIR/99 veda que a pessoa jurídica sucessora compense prejuízos da sucedida.

A autuada refere que à exceção da simulação, não há norma que autorize o Fisco a afastar os efeitos fiscais dos atos praticados pelo particular e aplicar tratamento diverso. Não está com a razão. A simulação é uma das causas de nulidade do negócio jurídico previstas no capítulo V (Da Invalidade do Negócio Jurídico) do Título I (Do Negócio Jurídico) do Livro III (Dos Fatos Jurídicos) da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Todas as outras causas de invalidade do negócio jurídico, previstas no art. 166 do Código Civil, ao serem constatadas pelo Fisco, podem fundamentar autos de infração. Entre estes institutos, destaco a fraude à lei, presente no inciso VI do citado art. 166.

Ressalvo que a própria contendorra traz aos autos a posição de Marco Aurélio Greco, para o qual, contrarius sensus, a operação poderá ter seus efeitos fiscais afastados na constatação de fraude à lei (fl. 1845). Nesse sentido a dicção do art. 170 do Código Civil, o qual determina que se o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Assim, para desconsiderar os efeitos fiscais de negócio jurídico realizado por contribuinte, basta à acusação fiscal demonstrar a existência de uma das causas de

invalidade do negócio jurídico presentes no Código Civil – comumente a fraude à lei ou a simulação. Assinalo de passagem que o instituto do abuso do direito, que por vezes embasa autos de infração, forte no art. 187 do Código Civil, não é causa invalidante de negócio jurídico; de sua ocorrência decorre o dever de indenizar, de acordo com o art. 927 do Estatuto Civil, não a desconsideração da eficácia dos negócios realizados.

Analisemos o Relatório Fiscal para verificar se o motivo do lançamento foi uma das causas de invalidade de negócio jurídico.

De acordo com a Fiscalização, as sociedades “operacionais se uniram e “incorporaram” o nome da RBS Participações e seus prejuízos” (fl. 1763); “as empresas operacionais de TV foram extintas de direito, mas tiveram suas atividades integralmente preservadas de fato” (fl. 1763); “formalmente a RBS Participações incorporou três empresas operacionais (Televisão Gaúcha, RBS TV de Florianópolis e Rádio TV Caxias), mas na prática” (...) “quem subsistiu de fato foram as formalmente incorporadas” (fl. 1767); “a incorporação do ponto de vista formal não representou a realidade” (pois) “o que ocorreu de fato foi a transferência dos prejuízos para a Televisão Gaúcha S/A, a RBS TV de Florianópolis S/A, e a Rádio e TV Caxias S/A, que foram unificadas sob o nome da RBS Participações” (fl. 1769); “a formalidade dos atos não reflete a realidade dos fatos” (fl. 1769); “a empresa não foi dotada de fundamentos econômicos e estrutura patrimonial, mas se transformou nas próprias empresas operacionais de televisão, que já existiam e assim permaneceram de fato” (fl. 1772); “a fiscalizada emprestou seu nome e transferiu seus prejuízos para empresas que já desenvolviam tradicionalmente essa atividade lucrativa dentro do grupo” (fl. 1773); “as atividades lucrativas que permitiram a compensação dos prejuízos da RBS Participações a partir de 2008 são de fato da Televisão Gaúcha, da RBS TV Florianópolis e da Rádio e TV Caxias, que desapareceram somente do ponto de vista formal” (fl. 1773).

Esse conjunto de fatos é compatível com a realização de negócios jurídicos simulados, pois (a) aparentam conferir e/ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem e/ou (b) contêm declaração ou cláusula não verdadeira ou (b) realizados com fraude à lei.

A autuada, por sua vez, alegou, que não houve a acusação de simulação; ora, os fatos descritos pela Fiscalização, bem como a lógica do lançamento, que contestou “tão somente os efeitos fiscais da incorporação ocorrida em 2008” (fl. 1769) se harmoniza in totum com a acusação de simulação. O fato de não ser nominado o instituto jurídico descrito na peça acusatória poderia, quiçá, ser causa de nulidade por cerceamento do direito de defesa, o que não ocorre no caso concreto, em face de a autuada, entendendo existente a acusação de simulação, dela se defendeu, alegando que a totalidade de sua reestruturação societária foi fundamentada em razões societárias e econômicas, não tendo praticado ato simulado.

A contendora, ainda, asseverou serem duas condições que impedem que a sucessora por incorporação possa compensar seus resultados negativos: (1) mudança de controle societário e (2) alteração no ramo de atividade explorado (RIR/99, art. 513 e IN 390/04, art. 80), referindo que, ainda que se entenda ter havido alteração na espécie de negócio desempenhado pela RBS PART após as incorporações de TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RADIOTV CAXIAS, o seu controle acionário permaneceu o mesmo.

[...]

As demais razões de defesa procuram demonstrar que os negócios jurídicos pertinentes à reestruturação societária foram reais, legais e desejados pela autuada, fundamentados em razões societárias e econômicas. Pertencem a tal

grupo as seguintes alegações (em síntese), as afirmações de que (1) as operações são explicáveis por razões extrafiscais; (2) a alegada perda de eficiência com as incorporações é improcedente; (3) a inexistência de empregados registrados como funcionários de RBS PART antes das incorporações se justifica em razão das espécies de atividades econômicas das sociedades; (4) a pretensa transformação das incorporadas em filias da incorporadora com a adoção das denominações das sucedidas a título de "nomes fantasias" não se sustenta, uma vez que os referidos "nomes fantasias", embora constem nos cartões de CNPJ das filiais da RBS PART, não eram usados nas atividades econômicas e nas relações da RBS PART com terceiros; (5) as perdas compensadas decorreram de despesas financeiras e operacionais com terceiros independentes, incorridas para a realização de investimentos em negócios de TV a cabo, telefonia e exploração das marcas a elas relacionadas; (6) o objetivo das transações foi viabilizar o crescimento, simplificar o fluxo financeiro entre as empresas e criar mecanismos que assegurassem liquidez aos acionistas e estrutura de capital adequada.

Ocorre que o resultado obtido com tais atos, especificadamente, a compensação dos prejuízos, é vedado. Desta forma, as alegações da contribuinte são compatíveis, com a prática, por ela de fraude à lei.

Ocorre que, apesar dos institutos da simulação e da fraude à lei serem, por evidente, distintos, os mesmos negócios jurídicos podem caracterizar um ou outro, dependendo da intenção das pessoas físicas e/ou jurídicas envolvidas. Isto porque o que os diferencia, de acordo com abalizados doutrinadores, é a (verdadeira) intenção dos agentes, a qual, como regra, é desconhecida pelo aplicador da lei.

Conforme ensina Regis Fichtner Pereira, em sua obra A fraude à lei (Rio de Janeiro, Renovar, 1994, p. 22), o ato praticado com fraude à lei, se analisado isoladamente, “possui todas as características de um ato que estaria em perfeita consonância com a lei. O agente quer efetivamente praticá-lo e submeter-se a todas as suas conseqüências normais. O problema é que estas conseqüências estarão produzindo o mesmo resultado que o sistema procura evitar através da norma proibitiva”. (grifou-se)

A seu turno, a simulação, de acordo com Pereira “consiste na prática de ato fictício por parte do agente, a fim de encobrir determinada situação que não lhe interessa transparça”. (op. cit., p. 49) (grifou-se)

Segundo Pereira, em caso de dúvidas quanto à ocorrência de fraude à lei ou de simulação, se deve perquirir “se o negócio praticado é perfeitamente sério, ou seja, se os agentes objetivaram submeter-se a todas as suas conseqüências jurídicas, ou se pretenderam apenas criar uma ilusão, seja para ocultar outro negócio efetivamente realizado, seja para ocultar a subsistência de uma situação jurídica que não deve aparecer”. (op. cit., p. 49.) (grifou-se)

No mesmo sentido é a lição de Francisco Ferrara, para o qual, na fraude à lei “os contratantes propõem-se fugir à aplicação duma norma jurídica, conformando sua conduta de tal modo que não possa ser diretamente reprovada e que, com o conjunto de meios oblíquos empregados, venha a conseguir-se o resultado que a lei queria impedir. É, pois, um elemento de conduta fraudulenta a intenção das partes de se subtraírem à força coercitiva do direito, mas não é essencial a consciência de que se tenta alcançar um fim proibido”. (A simulação dos negócios jurídicos: Campinas, Red Livros, 1999, p. 93.)

Para esse autor, a intenção das partes é de extrema relevância, pois (op. cit., p. 103) “o negócio jurídico simulado quer produzir uma aparência; o negócio fraudulento, uma realidade; os negócios simulados são fictícios, não queridos, os negócios in fraudem são sérios, reais e realizados assim pelas partes para conseguirem um resultado proibido”. A fraude “não oculta o ato exterior, mas

deixa-o claro e visível, tratando de fugir obliquamente à aplicação da lei, mercê duma artística e sábia combinação de vários meios jurídicos não reprovados” (op. cit., p. 104).

Essa também é a lição de Pontes de Miranda, para o qual “Na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. Na fraude à lei, quer-se, sinceramente, o que aparece, porque o resultado é aquele que a lei fraudada tenta impedir, ou porque se afasta o resultado que a lei fraudada determina que se produza”, uma vez que “na fraude à lei, a intenção do autor e o que ele manifestou são um só fato da vida, enquanto, na simulação, há de haver a discordância” (Tratado de Direito Privado: Rio de Janeiro, Borsoi, 1970, vol. I, p. 53).

Assim, o conjunto probatório presente nos autos – cujo coroamento é a assunção (e/ou transferência) dos objetos sociais de sociedades lucrativas por (para) sociedade deficitária, que posteriormente incorpora aquelas – são compatíveis com a ocorrência de fraude à lei, uma vez que a autuada assevera que quis praticar os negócios jurídicos em questão (em face de propósitos empresariais e negociais) que tiveram como resultado prático a produção de resultado que o sistema jurídico tributário visa a evitar, ou seja, o aproveitamento dos prejuízos fiscais.

Tal prática é compatível com o instituto da fraude à lei no sentido que lhe dão, como visto, os doutos; repisando: de acordo com: (a) Ferrara, “os negócios in fraudem são sérios, reais e realizados assim pelas partes para conseguirem um resultado proibido” (op. cit., p. 104); (b) Pontes de Miranda, “na fraude à lei, quer-se, sinceramente, o que aparece, porque o resultado é aquele que a lei fraudada tenta impedir, ou porque se afasta o resultado que a lei fraudada determina que se produza” (op. cit., p. 53) e (c) Pereira, “o agente quer efetivamente praticá-lo (o negócio jurídico) e submeter-se a todas as suas conseqüências normais. O problema é que estas conseqüências estarão produzindo o mesmo resultado que o sistema procura evitar através da norma proibitiva” (op. cit., p. 22).

Em suas razões de defesa, a contendora não conseguiu demonstrar que poderia ter compensado os prejuízos. As razões societárias e comerciais para a prática da reestruturação não possuem o condão de autorizar a compensação vedada pelo sistema tributário. Nas palavras de Pontes de Miranda (op. cit., p. 541): “Temos, assim, o princípio da infração indireta da lei: Quando a regra jurídica determina que algum resultado, positivo ou negativo, seja alcançado, dando a sanção, essa apanha todos os casos em que se violou a lei sem ser pelo modo previsto” (grifou-se). Decorrentemente, afasta-se, da reorganização societária, os efeitos tributários oponíveis ao Fisco Federal.

Segundo Ferrara, “A par da transgressão brutal da lei, está o iludi-la inteligente e sutilmente, pra conseguir o fim proibido por um caminho indireto” (op. cit., p. 91); para o autor, “os contratantes propõem-se fugir à aplicação duma norma jurídica, conformando a sua conduta de tal modo que não possa ser diretamente reprovada e que, com o conjunto de meios oblíquos empregados, venha a conseguir-se o resultado que a lei queria impedir” (op. cit., p. 93). Os meios utilizados por quem fraudava a lei costumam ser: 1º “Emprego dum negócio diferente ou duma combinação de actos jurídicos”; 2º “Modificação das condições de facto”; 3º “Interposição” (de pessoas) (op. cit., p. 9394). É o que temos no presente caso, a utilização de uma combinação de negócios jurídicos (reorganização societária) e a modificação das condições de fato (pelo qual a incorporadora passou a deter os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL).

Assim, por qualquer das interpretações que se dê, chega-se à mesma conclusão: foram compensados prejuízos incompensáveis.

Quanto ao fato de a Fiscalização não ter qualificado a penalidade, cumpre apenas observar que a duplicação do percentual da multa de ofício depende da caracterização de uma das hipóteses previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, dentre as quais não se verifica, expressamente, a simulação ou a fraude à lei. Em alguns casos, os atos simulados e o meio empregado para fraude à lei podem integrar contexto que reflita uma daquelas hipóteses, mas nada impede que a Fiscalização afaste os efeitos fiscais decorrentes de atos formais em descompasso com a realidade, e não vislumbre uma das hipóteses que impõem a qualificação da penalidade ou caracterizem crime contra a ordem tributária, passível de representação fiscal.

A recorrente prossegue expondo as *razões extratributárias que justificavam a indicação da Recorrente como incorporadora*, quais sejam:

- A eleição da autuada como sucessora por incorporação das demais explicava-se por ser ela detentora das marcas exploradas pelas empresas do grupo, e a liderança em audiência das incorporadas seria *a melhor maneira de consolidar as marcas*, via exposição na mídia TV. Além disso, seriam eliminados pagamentos e recebimentos de royalties entre elas, além de créditos mútuos: o documento que trataria das vantagens resultantes da consolidação das marcas está juntado às fls. 1882/1909, mas nada ali permite compreender a alegação da recorrente. Quanto às receitas e despesas recíprocas dentro do grupo, sua eliminação não pode ser considerada um ganho operacional, porque o efeito final, dentro do grupo, no âmbito da rentabilidade, é neutro. Demais disso, se este suposto ganho justificasse a reestruturação realizada, ela teria alcançado outras empresas do grupo que se valiam da marca explorada pela recorrente, ou então bastaria que a cessão de seu uso fosse gratuita;
- A perda de eficiência com as incorporações, apontada pela Fiscalização, é improcedente, porque não se levou em conta as demais receitas e despesas das companhias envolvidas, sendo certo que o lucro líquido em relação à receita teve crescimento de 26% em 2007 para 31% em 2009. Demais disso, o aumento de gastos após a incorporação decorreu de circunstâncias de mercado e outros aspectos operacionais detalhados na defesa: a abordagem fiscal acerca da lucratividade das incorporadas, e do resultado agregado final após a incorporação prestou-se apenas a demonstrar as vantagens auferidas com a reestruturação societária, e a refutar a alegação da fiscalizada no sentido de que as operações também objetivavam recuperar a RBS Participações S/A, sendo certo que, como dito pela Fiscalização, tal recuperação não ocorreu de fato, porque *a empresa não foi dotada de fundamentos econômicos e estrutura patrimonial, mas se transformou nas próprias empresas operacionais de televisão, que já existiam e assim permaneceram de fato*;
- A inexistência de empregados registrados como funcionários da recorrente antes das incorporações se justificaria por sua atuação como *holding*, sendo suas atividades exercidas diretamente pelos membros de sua diretoria: a referência feita pela Fiscalização acerca da evolução do número de empregados antes e depois da incorporação

presta-se a reforçar a acusação no sentido de que as empresas incorporadas continuaram operando com seu quadro próprio, apenas que revestidas como filiais;

- A indicação dos nomes de fantasia das incorporadas nos cartões de CNPJ das filiais da recorrente seria irrelevante, vez que *na condução dos negócios após as incorporações foram alterados todos os processos econômicos para refletir a operação societária realizada*, consoante documentos juntados aos autos: a recorrente apresenta a impressão de telas de créditos de produção de conteúdo e notas fiscais que denotariam a indicação apenas da “RBS TV” e de sua razão social depois da incorporação, mas basta ver nas notas fiscais de fls. 1943 e 1944 que, embora a razão social indicada seja a da recorrente, consta a designação na fatura de que o valor seria pagável à “Televisão Gaúcha” e “RD e TV Caxias”. Já na nota fiscal de fl. 1945, consta de seu rodapé a referência a RBS TV Florianópolis. Inadmissível, assim, a alegação de que *os imaginados “nomes fantasias”, na realidade, não eram usados nas atividades econômicas e nas relações da RBS PART com terceiros*;
- A impossibilidade de transferir resultados negativos da autuada para s incorporadas, em razão da vedação contida no art. 340, §6º, do RIR/99, não se verificaria porque *as perdas compensadas decorreram de despesas financeiras e operacionais com terceiros independentes, incorridas para realização de investimentos em negócios de TV a cabo, telefonia e exploração das marcas a ela relacionadas, os quais não proporcionaram o retorno esperado*: ao invocar o art. 340, §6º do RIR/99 a autoridade fiscal tratou da impossibilidade de dedução, como perda, pelas pessoas ligadas, das dívidas que a autuada mantinha com partes relacionadas por ocasião da reorganização societária. O dispositivo legal não foi referido como obstáculo à compensação dos prejuízos formados no passado, em razão das despesas mencionadas pela recorrente;
- A reestruturação buscou *uma estrutura para viabilizar o crescimento, simplificar o fluxo financeiro entre as empresas e criar mecanismos que assegurassem liquidez aos acionistas e estrutura de capital adequada, via abertura de capital de holding do grupo ou sociedade de private equity*, sendo o intento alcançado em 16/10/2008, quando houve a aquisição de 12,64% de ações da holding RBS Comunicações S/A, controladora da Recorrente, pelo Gávea Investimentos: os mencionados benefícios resultantes do aporte de novos recursos para a expansão das atividades do grupo seriam alcançados com o controle direto de RBS Comunicações S/A sobre as empresa operacionais e lucrativas incorporadas pela recorrente, a reforçar a conclusão de que a interposição desta no processo de reestruturação permitiu, essencialmente, a compensação de seus prejuízos acumulados com os lucros das atividades exercidas por outras empresas do grupo RBS.

A recorrente aduz que esclarecimentos neste sentido foram apresentados à Fiscalização, bem como consignados em impugnação, mas ignorados pela autoridade lançadora e, posteriormente, também pela autoridade julgadora de 1ª instância. Contudo, verifica-se que nas fls. 1770/1773 a autoridade lançadora enfrenta as justificativas apresentadas pela fiscalizada para a reestruturação promovida, assim como a autoridade julgadora de 1ª instância a elas expressamente se reporta, mas as desmerece por vislumbrar que *o resultado obtido com tais atos, especificamente, a compensação dos prejuízos é vedado*, classificando tais alegações como *compatíveis com a prática, por ela, de fraude à lei*, para após a abordagem teórica deste instituto concluir que:

Em suas razões de defesa, a contendora não conseguiu demonstrar que poderia ter compensado os prejuízos. As razões societárias e comerciais para a prática da reestruturação não possuem o condão de autorizar a compensação vedada pelo sistema tributário. Nas palavras de Pontes de Miranda (op. cit., p. 541): “Temos, assim, o princípio da infração indireta da lei: Quando a regra jurídica determina que algum resultado, positivo ou negativo, seja alcançado, dando a sanção, essa apanha todos os casos em que se violou a lei sem ser pelo modo previsto” (grifou-se). Decorrentemente, afasta-se, da reorganização societária, os efeitos tributários oponíveis ao Fisco Federal.

De toda sorte, como se viu, as razões extratributárias reafirmadas pela recorrente não se mostraram suficientes para justificar o resultado final alcançado com a reestruturação societária, mormente frente à continuidade das atividades das incorporadas sob a forma de filiais. Pertinentes, portanto, as conclusões expostas pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões:

Do descasamento entre a formalidade e a realidade, sobressai nítido que o objetivo e resultado da reorganização societária, levada a efeito tal como foi, era possibilitar o aproveitamento do prejuízo fiscal consolidado na RBS Participações pelas atividades lucrativas de TV aberta.

Este objetivo exclusivamente fiscal, entretanto, não é suficiente a justificar, no âmbito do direito tributário, a atípica incorporação de empresas lucrativas por sociedade deficitária. Ainda que a recorrente tenha demonstrado legítimo interesse em concentrar atividades, não demonstrou plausível justificativa para adotar a forma anômala de concentração adotada –ainda mais quando as características da sociedade resultante fazem crer que a concentração se deu no sentido contrário.

*Assim, em que pese não seja inválida a operação societária, o descasamento entre a formalidade e a realidade, acima exposto, demonstra que está **carregada de artificialidade**, com vistas a contornar a norma que impede a compensação de prejuízos de uma pessoa jurídica com lucros de outra. Sendo artificial a operação, não lhe podem ser atribuídos os efeitos tributários próprios de uma operação autêntica.*

*É importante ressaltar que ao se considerar legítima a compensação de prejuízos desse jaez, se estará abrindo as portas para que, no âmbito de um grupo econômico, sob controle comum, os prejuízos acumulados por uma empresa **sempre** possam ser compensados com lucros de outra.*

Isto porque, dentro de um grupo econômico, havendo identidade de controle, é sempre possível criar, extinguir, transferir e reorganizar pessoas jurídicas e ativos (sem qualquer alteração no patrimônio ou no controle das empresas do grupo como um todo), de modo que seja isolado o prejuízo fiscal acumulado em uma sociedade deficitária para em seguida fazer com que esta absorva uma sociedade lucrativa do

grupo, cujos resultados passarão a ser beneficiados pelos prejuízos da incorporadora.

Ao fim e ao cabo, a procedência da pretensão da recorrente acarretaria nisso: reconhecer que os prejuízos fiscais acumulados no âmbito de um grupo econômico podem ser compensados com os lucros de qualquer das empresas deste grupo. Basta, para tal, que essas empresas, por meio de sucessivas operações societárias, “assumam” a personalidade jurídica da empresa detentora do prejuízo, por meio de incorporação inversa, não obstante a nova entidade, em essência, consista basicamente na própria incorporada.

*Data maxima venia, não parece que tenha sido essa a intenção do legislador ao restringir as hipóteses de compensação de prejuízos nos artigos 513 a 515 do RIR/99. Afinal de contas, se nem mesmo as Sociedades em Conta de Participação podem compensar prejuízos próprios com lucros de outras sociedades da mesma espécie ou com o sócio ostensivo (art. 515 RIR/99), **sobressai clara a opção do legislador pela não-socialização do saldo de prejuízos fiscais, ainda que dentro de um mesmo grupo econômico.***

Assim, afigura-se inidônea e contrária ao artigo 514 do RIR/99, a compensação de prejuízos fiscais decorrente de incorporações excêntricas e atípicas por meio das quais outros empreendimentos do grupo econômico assumem a personalidade jurídica da empresa detentora dos prejuízos, quando na realidade a sociedade resultante das incorporações se traduz, em essência e substância, nas próprias sociedades incorporadas.

Trata-se de escancarada tentativa de, por meios oblíquos, fugir à restrição imposta pelo artigo 514 do RIR/99.

A recorrente prossegue apontando incongruência entre os motivos aventados para a desconstituição dos efeitos fiscais e a indicação da Recorrente como sujeito passivo na requalificação realizada, pois caso aceita a premissa adotada na peça fiscal, a Recorrente teria sido extinta, e desta forma não poderia figurar como autuada nos atos de lançamento. Os sujeitos passivos teriam de ser necessariamente TV GAÚCHA, TV FLORIANÓPOLIS e RÁDIO-TV CAXIAS, cada qual na proporção dos prejuízos e bases negativas aproveitados de forma individualizada. Em consequência, os créditos tributários ora contestados seriam igualmente improcedentes à vista do erro de sujeição passiva.

Contudo, como bem consignado no Relatório Fiscal:

Não estão sendo contestados os motivos ou a validade da reestruturação do Grupo RBS ocorrida a partir de 2006, mas tão somente os efeitos fiscais da incorporação ocorrida em 2008, que não pode produzir os efeitos desejados pelo contribuinte, qual seja, contornar a limitação imposta pelo art. 514 do RIR/99. Isso porque a formalidade dos atos não reflete a realidade dos fatos, já que não havia verdadeira intenção de preservar a RBS Participações (incorporadora); mas tão somente viabilizar o aproveitamento de seus prejuízos.

As incorporadas foram efetivamente extintas, os resultados de sua atividade empresária foram agregados à apuração da recorrente, e o lançamento não poderia ser formalizado em face de pessoas jurídicas extintas. Assim, a exigência foi corretamente formalizada em nome da autuada, mas excluindo da apuração os efeitos dos prejuízos fiscais e bases negativas existentes antes da incorporação e indevidamente utilizados para redução dos lucros resultantes das atividades incorporadas. Para tanto, a autoridade fiscal assim procedeu:

Como a Televisão Gaúcha, a RBS TV de Florianópolis e a Radio e TV Caxias tinham bases de cálculo negativas de contribuição social e prejuízos fiscais próprios, acumulados anteriormente à incorporação, a fiscalização considerou correta parte da compensação efetuada pela fiscalizada, até o limite desses prejuízos. Isso porque a glosa da compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL da fiscalizada foi fundamentada na constatação de que as empresas operacionais, formalmente incorporadas, remanesceram de fato, preservando integralmente sua estrutura e suas atividades e, conseqüentemente, seus próprios prejuízos fiscais.

Foram elaborados quadros demonstrativos com os valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL das empresas incorporadas, os limites de compensação e o excesso glosado.

Nestes termos, não há reparos às apurações fiscais que se prestaram a ajustar o lucro tributável da recorrente tendo em conta os parâmetros reais que se verificariam caso as operações das incorporadas fossem realizadas, também no plano formal, sem os efeitos da incorporação. A autoridade fiscal desconsiderou os efeitos vedados pela lei, e recompôs a apuração, ou seja, *os atos ou negócios praticados*, consoante doutrina citada pela recorrente, assim requalificando-os dentro dos limites que o lançamento tributário permite, qual seja, exigindo crédito tributário que seria devido pelas incorporadas, mas em nome da pessoa jurídica formalmente subsistente, única detentora de personalidade jurídica para tanto.

A recorrente ainda invoca a *inexistência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN*, para afirmar a *impossibilidade de afastamento do regime tributário adotado calcado nas assertivas declinadas pela autoridade lançadora*. Entende que *os atos em geral que se caracterizem como elisivos não são passíveis de desconsideração de forma unilateral pela Administração Fiscal face à legislação vigente*, e afirma *inviável imaginar que o Decreto 70.235/72 serviria a tal finalidade, pois este contém procedimentos insuficientes e incompatíveis à averiguação da ocorrência da elisão (ou do abuso de forma ou de direito)*. Observa que a Medida Provisória nº 66/2002, editada neste sentido, não foi convertida em lei, e que o art. 149, VII do CTN *somente admite revisão dos lançamentos nos casos de dolo, fraude ou simulação*, não cogitados neste caso, vez que ausente o *emprego consciente de meio ardiloso com o objetivo de enganar terceiros*.

O procedimento para desconstituição de estruturas formais que se prestam a ocultar ou impedir a ocorrência do fato gerador, ou de seus efeitos, quando erigidas dolosamente, nunca dependeu de disciplina específica, observando apenas disposições dos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional, a seguir transcritas:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

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;

[...]

No que tange à apuração e recolhimento do crédito tributário, o dolo revela-se nas condutas assim definidas em lei:

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.

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

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

Lei nº 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

[...]

A fraude, por sua vez, apresenta-se no art. 72 da Lei nº 4.502/64 como conduta dolosa específica, bem como integra outras condutas por meio das quais o sujeito passivo procura ocultar o que efetivamente ocorreu. A ela pode se assemelhar a simulação que, embora não expressamente citada na lei tributária, tem seus contornos definidos na lei civil:

Código Civil de 1916:

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

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

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

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

Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.

Art. 104. Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros.

Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei, ou da Fazenda.

Código Civil de 2002:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

Frente ao dolo ou à simulação que caracterizem as hipóteses penais antes transcritas a Fiscalização tem o dever de representar os indícios de crime ao Ministério Público Federal, bem como formalizar a exigência do crédito tributário que deixou de ser recolhido com a aplicação de multa qualificada, atualmente disciplinada na Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Assim, o fato de o lançamento tributário não contemplar a aplicação de multa qualificada significa, em regra, que o Fisco não constatou, na falta de recolhimento do crédito tributário exigido, dolo, fraude ou simulação caracterizadores das hipóteses descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

De outro lado, sendo esta a disciplina legal para as hipóteses de dolo, fraude ou simulação caracterizadores das hipóteses descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, necessário se faz compreender o conteúdo da alteração promovida no Código Tributário Nacional, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, a seguir transcrita:

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 o se verifiquem 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Evidente está, por tudo antes exposto, que o parágrafo único inserido no art. 116 do Código Tributário Nacional não trata de situações nas quais se constate dolo, fraude ou simulação caracterizadores das hipóteses descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Infere-se, daí, que o referido dispositivo buscou alcançar condutas específicas, nas quais atos ou negócios jurídicos ensejam falta de recolhimento de tributos, mas sem a presença do *evidente intuito de fraude*.

Ocorre que, se o Fisco constata que o sujeito passivo interpretou equivocadamente a legislação, cometeu erros materiais na apuração do tributo recolhido, ou se omitiu no dever que a lei lhe impõe de apurar e recolher os tributos devidos em razão das atividades por ele exercidas, o procedimento para formalização da exigência correspondente também tem seus contornos gerais definidos no Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

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

[...]

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

[...]

Nestes casos, a exigência se faz com o acréscimo de multa de ofício na forma da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

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

[...]

Tais providências devem ser adotadas qualquer que seja a causa da omissão ou erro na apuração. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional apenas prestou-se a cogitar de um procedimento específico para os casos nos quais a falta de recolhimento decorresse da prática de atos ou negócios jurídicos que, embora não praticados com fraude, deveriam ser desconsiderados para fins tributários.

Irrelevante, portanto, se a Medida Provisória nº 66/2002 temporariamente estabeleceu os procedimentos acima referidos, em dispositivos que não integraram a Lei nº 10.637/2002, pois inexistindo no cenário atual, e à época do lançamento, um procedimento específico para as situações tratadas no parágrafo único inserido no art. 116 do Código Tributário Nacional, resta ao Fisco o dever de formalizar a exigência do crédito tributário que deixou de ser recolhido segundo o procedimento genericamente previsto nesse mesmo diploma legal. A autoridade fiscal sempre teve a competência de identificar a matéria tributável a partir de sua análise dos fatos ocorridos, e a pretensão de criar procedimentos especiais para circunstâncias específicas, enquanto não materializada em lei, não pode ser óbice à formalização do lançamento.

No presente caso, ainda que não haja fraude, a conduta da contribuinte, no entender do Fisco, resultou na apuração de tributo menor que o devido, e não decorreu de elisão fiscal lícita. Em suma, o Fisco entendeu que a estruturação formal resultante da incorporação questionada não permitiria a compensação de prejuízos e bases negativas antes detidas pela recorrente com os resultados das incorporadas, e consequência disto é a glosa das compensações que superaram o limite legal, e correspondente exigência do IRPJ e da CSLL

com acréscimo da multa de ofício de 75% e de juros de mora. E, em face das disposições antes reproduzidas, este agir sempre esteve autorizado no Código Tributário Nacional, mesmo antes da inclusão do parágrafo único no art. 116, e está orientado pelo disposto no arts. 142 e 149 daquele mesmo diploma legal.

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, e manter integralmente os créditos tributários aqui constituídos, com base nos fundamentos expostos pela autoridade lançadora, o que dispensa qualquer abordagem acerca do cumprimento dos requisitos legais consolidados no art. 513 do RIR/99, aqui debatidos pela recorrente.

A recorrente ainda acrescenta, ao final de seu pedido, a necessidade de *declaração de subsistência do estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas acumulados e não aproveitados até o encerramento de 2012, uma vez que não houve sua reversão pela autoridade lançadora por meio de lançamento de ofício e respectiva intimação para a reescrituração do LALUR, o que era obrigatório se considerasse a parcela impassível de ser utilizada (Decreto 70.235/72, art. 9º, §4º). Sem a realização da sua reversão a importância tornou-se definitiva e imutável por força do transcurso do prazo limite para revê-la (30/06/2013).*

A competência deste órgão julgador, porém, limita-se ao lançamento tributário aqui formalizado. Não é possível, assim, antecipar a apreciação de aspectos que repercutam em outras exigências futuras.

De toda sorte, importa esclarecer que o art. 9º, §4º do Decreto nº 70.235/72 tem aplicação, dentre outros casos, quando da infração constatada em determinado período de apuração, não resulta base tributável em razão da apuração de prejuízo fiscal ou base negativa em valor superior ao ajuste promovido pela Fiscalização. E o caso presente trata, apenas, de limites à compensação do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas, inexistindo sequer qualquer questionamento fiscal acerca dos montantes assim acumulados, de modo a exigir da autoridade lançadora manifestação acerca da *parcela impassível de ser utilizada* no futuro. Eventuais glosas futuras serão determinadas em razão dos resultados das incorporadas e dos montantes utilizados em compensação pela recorrente.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do pedido final assim veiculado pela recorrente.

O presente voto, portanto, além de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento e da decisão de 1ª instância, e NÃO CONHECER do pedido final acima referido, é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Processo nº 11080.725930/2013-76
Acórdão n.º **1302-001.767**

S1-C3T2
Fl. 37

CÓPIA