

MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

SESSAO DE 15 DE MAIO DE 1994 ACORDAO Nº CSRF/01-01.874

RECURSO Nº: RD/103-0.571 - I.R.P.J. - EXS. DE 1986 A 1988

RECORRENTE: KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A

RECORRIDA: PRIMEIRA CAMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

I.R.P.J. - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO - Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, que negava provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), 15 de maio de 1995


MARIAM SEIK

- PRESIDENTE E RELATORA

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES – PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS EMANUEL DOS SANTOS FAIVA, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL (SUPLENTE CONVOCADO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA E SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL. Ausentes os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (POR MOTIVO DE FERIAS) E DICLER DE ASSUNÇÃO (SEM JUSTIFICAÇÃO).



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

RECURSO Nº: RD/103-0.571 - I.R.P.J. - EXS. DE 1986 A 1988

ACORDÃO Nº: CSRF/01-01.874

RECORRENTE: KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A

RECORRIDA: PRIMEIRA CAMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A, empresa qualificada nos autos, informada com a decisão prolatada pela C. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 103-11.183, de 17.04.91, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma.

O recurso circunscreve-se à possibilidade ou não de, em incorporação de sociedades, a empresa incorporadora compensar seus próprios prejuízos.

A exigência fundamentou-se no entendimento de que houve simulação na incorporação levada a efeito, objetivando a compensação de prejuízos da empresa que aparece como incorporadora, já que a razão social, o respectivo objeto, a sede e demais elementos da empresa sucessora foram os da sociedade tida como sucedida, ou seja, o fisco concluiu que teria ocorrido uma incorporação "às avessas" com o único propósito de propiciar a compensação de prejuízos fiscais glosada.

A Câmara recorrida, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário interposto contra o ato da autoridade "a quo", por entender correta a exigência fiscal, conforme consignado no r. acórdão recorrido, em cuja ementa se declara:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS -
INCORPORAÇÃO DE EMPRESA

Inaceitável a compensação de seus próprios prejuízos, por parte da empresa incorporadora,



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874

quando a referida incorporação se deu de forma apenas aparente, tendo de fato, sido extinta a empresa que aparece com a roupagem de incorporadora e sobrevivido a que é tida como incorporada."

No recurso especial apresentado, o suplicante diz que a decisão em causa diverge das prolatadas pela C. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Ac. 105-2.607/88) e por esta E. Câmara Superior (Ac. CSRF/01-0.892/89), comprovando-os, na forma regimental.

O recurso foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, através do despacho de fls. 329/330. Intimada, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as contra-razões de fls. 333/335, propugnando pela manutenção da decisão recorrida, reportando-se aos fundamentos que a respaldaram.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, merecendo ser conhecido.

O presente litígio compreende um daqueles casos, conhecidos no Primeiro Conselho de Contribuintes e nesta Câmara Superior, em que uma sociedade menor incorpora outra maior, adotando, em seguida, a denominação da incorporada. A menor - incorporadora - acusa prejuízos compensáveis, ao passo que a maior - incorporada - apresenta, regularmente, lucros tributáveis. Segundo a legislação da época, a incorporadora poderia compensar seus prejuízos com lucros trazidos pela incorporada, a qual, naturalmente, era extinta por força da incorporação.

Nessas operações o Fisco via simulação com o intuito de prejudicar a Fazenda Pública, sustentando que a verdadeira incorporação era a da menor pela maior e não a aparente incorporação da maior pela menor. Em geral, o Fisco arrolava umas tantas circunstâncias de que se revestira o negócio com o objetivo de sustentar a tese da simulação.

Foi assim no caso destes autos. Em 30.08.85 a BKW Avícola S/A incorporou a Kepler Weber Industrial S/A e, no mesmo dia, mudou sua denominação para Kepler Weber Industrial S/A. A incorporadora acusava prejuízos e, inclusive, estava inativa. A incorporada, à sua vez, apresentava-se lucrativa. A incorporadora adotou o objeto social da incorporada, a mesma sede, o mesmo exercício social, a mesma diretoria, os mesmos empregados, etc.

Antes de examinar a eventual configuração da evocada simulação, convém salientar que há variada jurisprudência administrativa admitindo a incorporação de empresa maior por outra menor.

Assim é que no voto condutor do Acórdão nº CSRF/01-0.892/89, arrolado pela recorrente para comprovar o dissídio jurisprudencial, lê-se:



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874

"Não se conhece outro dispositivo legal, no Direito Privado Brasileiro, que acrescente ou retire algo ao conceito legal desse art. 227 (da Lei nº 6.404/76).

Nada, por exemplo, que limite a incorporação aos casos em que a sociedade incorporadora seja maior que a incorporada, econômica, patrimonialmente, ou segundo qualquer outro indicador que se use para medir a grandeza das sociedades envolvidas na incorporação."

De igual modo no Acórdão nº 103-09.981/90, arrolado pela recorrente, em cuja ementa se escreveu:

"CISAO E INCORPORAÇÃO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - No ano de 1985 não havia proibição de uma empresa deficitária incorporar outra que estivesse em situação econômica estável e superavitária, de tal sorte que viesse a compensar seus prejuízos com lucros advindos de empresa incorporada."

Também o Acórdão nº 101-83.870/92 tem a ementa seguintes:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Guardados os requisitos legais, nada impede que uma sociedade deficitária incorpore uma superavitária. Os prejuízos fiscais da incorporadora podem ser compensados com os resultados futuros, observado o prazo legal."

Assim, ou bem que se configura ilegalidade ou ilicitude na incorporação de uma sociedade maior por outra menor, ou, então, não há como emprestar às tais evidências a conotação que lhe foi atribuída.

O estudo da simulação dos atos jurídicos merece um mínimo de aprofundamento para se evitar o risco de se ver simulação onde não há, ou de se confundir a simulação com outras figuras jurídicas.



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874

No direito brasileiro, para haver simulação invalidante é necessária a presença de qualquer um dos suportes fáticos dos incisos do art. 102 do Código Civil, mais a intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar regra jurídica (art. 103) ou que se dê tal prejuízo ou violação.

Simulação que entra no mundo jurídico mas não é invalidante: É a simulação inocente, isto é, embora querido o ato, este não implica prejuízo de terceiros nem violação de lei. Exemplo: solteiro, sem herdeiros necessários, que faz doação à concubina, sob a forma de venda.

Simulação que é causa de anulação: É a simulação nocente, isto é, nociva, maliciosa, com intenção de prejudicar a terceiros ou violar a lei.

A Doutrina classifica essa simulação em duas espécies: absoluta e relativa.

Na síntese de FORTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, Tomo IV, 3ª ed., Borsol, 1970, pág. 375): "A simulação é absoluta quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula. Relativa, quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico. **"Quae non sunt, simulo, quae sunt, ea dissimulantur"**. Mostra-se o não ser; e esconde-se o ser.

Consoante visto acima, a simulação absoluta nocente pressupõe que não se pratique ato algum, nem aquele que se simula (alienação fictícia, aceitação de letras irreais, hipotecas forjadas, etc.). O ato dito simulado não existe, não entra no mundo jurídico. Nele, tudo é fictício.

Para que pudesse ser caracterizada a simulação absoluta nocente, a irreabilidade da questionada incorporação haveria de ser tal que, após a simulada incorporação, a incorporada e a incorporadora permanecessem existindo. Pois, se uma delas desaparecer do mundo fático e jurídico, não falar em ato (ou negócio) jurídico inexistente. Ressalte-se que as regras jurídicas sobre dissolução, liquidação e extinção das sociedades são de direito privado, não do direito tributário. Por



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874

consequência, afastada está, de plano, a hipótese de simulação absoluta nocente.

Quanto à simulação relativa nocente, também foi visto que essa espécie de simulação assenta em fingimento na manifestação da vontade, para realizar algum ato jurídico, mas de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar. Se o ato jurídico verdadeiro não pode ser realizado, por vedação legal ou porque não possa ser praticado, recorre-se ao ato jurídico aparente, para encobrir o ato verdadeiro, logrando os mesmos objetivos.

Obviamente, o que pode ser anulável é o ato jurídico aparente. Se há compra e venda aparente para ocultar doação, anulada a compra e venda também desaparece a doação.

No caso destes autos, a tese fiscal é a de que os figurantes optaram (com fingimento) pela incorporação da KEPLER WEBER pela AVICOLA para dissimularem a incorporação da AVICOLA pela KEPLER WEBER e, dessa maneira, poderem compensar os prejuízos acumulados.

Entretanto, nem a lei, nem outra razão qualquer proibiam ou inviabilizavam a incorporação da AVICOLA pela KEPLER WEBER por outro modo a que se tornasse necessário ou conveniente dissimular essa incorporação por meio de outra incorporação aparente, qual seja, a incorporação da KEPLER WEBER pela AVICOLA.

Nem a incorporação da AVICOLA pela KEPLER WEBER estava proibida ou impraticável, nem outra operação qualquer relacionada com as referidas sociedades sofria qualquer restrição. Assim, estavam elas desimpedidas para se fusionarem, ou para investirem uma na outra, ou para se efetuar cisão parcial da KEPLER WEBER com versão parcial de seu patrimônio na AVICOLA, e assim por diante.

Nessa ordem de idéias, não houve algum ato jurídico verdadeiro que pudesse, ou precisasse ser ocultado por outro ato jurídico aparente. Logo, falta pressuposto legal essencial para caracterizar a incorporação da KEPLER WEBER pela



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874

AVICOLA como ato simulado, com vício na manifestação da vontade dos respectivos figurantes.

Na verdade, o Fisco sustenta a simulação tendo em vista os efeitos decorrentes da incorporação nos moldes em que foi realizada, e não em defeitos da incorporação, considerada em si mesma, enquanto operação regida pelo direito privado.

Fivesse a incorporação sido efetuada nos exatos termos em que o foi, sem que daí pudesse resultar a compensação de prejuízos questionada pelo Fisco, nenhum dos indícios em que esta se fundamentou para "caracterizar a simulação" teria qualquer relevância. A incorporação da KEPLER WEBER pela AVICOLA, com a subsequente adoção da denominação da KEPLER WEBER, extinta com a incorporação, pela AVICOLA incorporadora, teria sido dada por juridicamente válida e eficaz.

Ademais, não é todo o negócio jurídico, em que os virtuais interesses do Fisco possam ser atingidos, que padece de vício invalidante. Para ocorrer a invalidade, na simulação, é necessária a simulação mais elemento ilícito, que dá ensejo à sanção de não-validade. Se não há o elemento ilícito, pode ocorrer, quando muito, a simulação inocente, válida e eficaz.

Com a devida vênia, tudo parece indicar que, nos presentes autos, recorreu-se à simulação sem um exame perfunctório dessa figura jurídica. Viu-se simulação onde ela não existiu, face ao ordenamento jurídico brasileiro.

Na realidade, não houve simulação, como demonstrado. E nos lindes da simulação que o litígio deve ser examinado, por ter sido essa figura a que preside o debate desde o Auto de Infração, circunscrito à incorporação da KEPLER WEBER pela AVICOLA.

Merece umas palavras o fato de o voto líder do acórdão recorrido aludir a informação colhida em diligência fiscal, segundo o qual havia contumácia, entre a contribuinte e seus sócios, na prática de forjada incorporação de empresas superavitárias por deficitárias, nos moldes e com objetivos idênticos aos discutidos nestes autos.



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.874

Tais operações não ocorreram em 1985, ao que se depreende dos autos. Seja como for, não é a repetição que converte atos lícitos em ilícitos e vice-versa.

Se não houve simulação, também não houve fraude à lei, eis que não se violou preceito legal, nem abuso de direito, ou abuso de formas jurídicas, no sentido próprio, isto é, exercício anormal ou irregular do direito, com maldade ou para prejuízo alheio, sem motivo legítimo, sem justa causa, com evidência de dolo ou má-fé. O que houve, realmente?

O que houve, de fato, foi um negócio jurídico indireto. Diz-se que o negócio jurídico é indireto quando as partes recorrem a um negócio jurídico típico, observando a sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior, que, normalmente, não é alcançado por meio desse negócio. Quer dizer: negócio que apresenta divergência entre sua causa e seu motivo (= escopo) último.

TULLIO ASCARELLI (Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado, Saraiva, São Paulo, 1945, págs. 120 e segs):

(No negócio jurídico indireto) "as partes querem efetivamente o negócio que realizam; querem efetivamente submeter-se à disciplina jurídica dele, e não a uma disciplina jurídica diversa; querem também os efeitos típicos do negócio adotado pois sem eles não alcançariam o objetivo que visam, o qual, embora não se identifique com a consecução de tais efeitos, necessariamente os pressupõe. A consecução do objetivo final visado pelas partes não exclui a realização do objetivo típico do negócio adotado; adotando o negócio, as partes querem a realização do seu fim típico, embora para fins ulteriores; querem, ao contrário do que acontece na simulação, sujeitar-se à disciplina própria do negócio adotado.

Na simulação as partes, para alcançar o fim visado declaram o que não corresponde à vontade delas, regulando, no entanto, clandestinamente, as próprias relações jurídicas de modo conforme à vontade real; no negócio indireto, ao contrário, o fim prático visado pelas partes é alcançado justamente por meio do negócio adotado e declarado."

MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCALIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

ACORDAO Nº CSRF/01-01.874

Existe boa bibliografia sobre os efeitos fiscais do negócio jurídico indireto. Todavia, em face dos lindes da questão não vem a baila relacioná-los. É rica a contribuição doutrinária à elucidação do tema. Porém, parece desnecessário reproduzir, nesta oportunidade, os ensinamentos desses autores, mesmo elegendo-se, apenas, os pontos mais importantes.

De qualquer modo, não fica sem menção a diferença fundamental entre elisão e evasão fiscal lícita, acolhida pela doutrina nacional e internacional, segundo a qual a elisão caracteriza-se por conduta lícita tendente a impedir o surgimento da obrigação tributária evadando a ocorrência do fato gerador, ao passo que a evasão restringe-se às condutas ilícitas, adotadas pelo contribuinte, posteriormente à ocorrência do fato gerador, para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo já devido.

São acordes os autores na tese de que o ordenamento jurídico brasileiro acolhe como juridicamente válido e eficaz o negócio jurídico indireto.

É praticamente unânime a Doutrina, nacional e estrangeira, a abundante a Jurisprudência, no entendimento de que é ilícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menos ônus fiscal.

As maiores dificuldades para se distinguir a elisão da evasão fiscal ilícita sempre foram criadas pelos arautos da interpretação econômica do direito tributário, preconizada por ENNO BECKER, depois seguida por GRIZIOTTI, BLUMENSTEIN e outros menos renomados. Essa teoria, em declínio a partir de 1945, ainda encontra esparsos defensores, mormente em representantes do Fisco. Todavia, o próprio CTN repeliu a interpretação econômica. No Brasil, prevalece a reserva absoluta da lei em matéria de criação e majoração de tributos. A própria Coordenação do Sistema de Tributação declarou a inaceitabilidade da interpretação econômica no PN CST nº 563/71 (Item 3, final).

Em conclusão: a) se, para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (v.g., a simulação, a fraude à lei ou abuso de formas jurídicas), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita; b) se, ao



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 13067/000.015/89-36

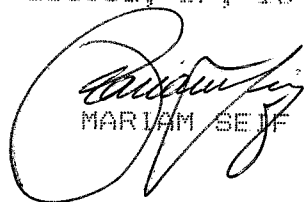
ACORDAO Nº CSRF/01-01.874

contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação da vontade, tem-se elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Sem dúvida, estão presentes, nestes autos, os pressupostos factuais e jurídicos da elisão fiscal.

Nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, cancelando, em consequência, o lançamento fiscal.

Brasília, DF, 15 de maio de 1995



MARIAM SEIF - RELATORA