



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13807.001180/98-45
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.451 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 1 de fevereiro de 2023
Recorrente INDUSTRIAS KLABIN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1994

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO - INCORPORAÇÃO.

Restando evidenciado que a dita incorporadora deixou de existir e que todas as características da sociedade remanescente após o evento de incorporação derivavam da empresa operacional dita incorporada, não pode ser admitido que os lucros da empresa operacional (que continuou existindo) sejam compensados com os prejuízos da *holding* (que deixou de existir).

Não há como decidir pelo cancelamento da autuação quando o contribuinte não traz em seu recurso especial argumentos para rechaçar a fundamentação do acórdão recorrido e também não traz outros argumentos ou elementos que possam elidir a acusação fiscal.

O fato de a operação, da forma como declarada pelo sujeito passivo, ter eventualmente gerado tributação de um deságio não elide a possibilidade de o fisco desconsiderar os atos tais como declarados a fim de alcançar os efeitos tributários dos eventos tais como efetivamente ocorridos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial por determinação judicial, vencidos conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram pela necessidade de exame da existência de divergência jurisprudencial. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 9101-002.341, proferido pela Primeira Turma da CSRF, na sessão de julgamento de 5 de maio de 2016.

Em despacho de exame de admissibilidade anterior, exarado de e-fls. 2.496 e 2.497, não foi conhecido do Recurso Especial interposto, por falta de previsão regimental.

Não obstante, foi proferida decisão judicial, de caráter liminar (pedido de tutela de urgência), nos seguintes termos (fl. 2.510, destaque do original):

Analizando os autos, noto que a Autora apresentou impugnação contra a autuação da Receita Federal, a qual foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (1ª instância administrativa), decisão que foi objeto de Recurso de Ofício (pelo fisco) e Recurso Voluntário (pela Autora) e julgado pela 10ª Turma da DRJ de São Paulo, que, por voto de desempate, manteve a autuação fiscal. Em razão disso, apresentou Recurso Especial ao antigo 1º Conselho de Contribuintes que foi recepcionado pelo Presidente da 1ª Seção de Julgamento do CARF como Recurso Voluntário (com fundamento no princípio da fungibilidade recursal) e sob o rito desse recurso foi julgado pela 1ª Turma da CSRF. Nesse julgamento ocorreu novamente empate que foi desempatado pelo Presidente do órgão. Contra essa decisão a Autora apresentou novo Recurso Especial, à Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF, que não foi conhecido pelo Presidente da 1ª Turma dessa Câmara, sob o fundamento de falta de previsão regimental.

O Artigo 67 do Regimento interno do CARF (Portaria MF 343/2015), estabelece que à CSRF compete julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

No caso dos autos, o primeiro recurso especial apresentado pela Autora foi conhecido e julgado como Recurso Voluntário pela 1ª Turma da CSRF e desprovido pelo voto de

desempate do presidente desse órgão, de tal forma que, em meu entender, a Autora tem o direito de recorrer novamente à CSRF, de forma derradeira na esfera administrativa, objetivando a análise da alegada existência de divergência entre o que foi decidido no seu caso e o que foi decidido em casos paradigmas, especialmente porque esse direito lhe foi sonogado quando seu primeiro recurso especial recepcionado como Recurso Voluntário.

Em síntese, existindo decisões divergentes em casos paradigmas, não se pode desconhecer o direito do contribuinte à interposição de recurso visando uniformizar a jurisprudência administrativa, ainda que, se for o caso, se receba o recurso interposto como Extraordinário para o pleno da CSRF, considerando-se as peculiaridades do caso dos autos, em que o trâmite do processo administrativo ocorreu em meio à extinção do antigo Conselho de Contribuintes e criação do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujo regimento, por sua vez, também já foi objeto de alterações.

Dessa forma, **DEFIRO, parcialmente, O PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA, apenas para determinar ao Presidente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que conheça do Recurso Especial interposto pela Autora contra o Acórdão CSRF nº 9101-002.341, dessa E. Turma (Processo nº 13807.001180/98-45), podendo recebê-lo como Recurso Extraordinário para o Pleno da CSRF, caso este seja o recurso adequado em face das disposições regimentais aplicáveis.**

Diante disso, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em despacho de admissibilidade de fls. 2.523-2.524, conheceu do recurso especial nos seguintes termos:

Trata-se de Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (RI/CARF/2015), em face do Acórdão CSRF nº 9101-002.341, proferido pela Primeira Turma da CSRF, na sessão de julgamento de 5 de maio de 2016.

Em despacho de exame de admissibilidade anterior, exarado de e-fls. 2.496 e 2.497, não foi conhecido do Recurso Especial interposto, por falta de previsão regimental.

Verifico, porém, a superveniência de decisão judicial, de caráter liminar (pedido de tutela de urgência), no sentido de que (e-fls. 2.510, destaque do original):

Em síntese, existindo decisões divergentes em casos paradigmas, não se pode desconhecer o direito do contribuinte à interposição de recurso visando uniformizar a jurisprudência administrativa, ainda que, se for o caso, se receba o recurso interposto como Extraordinário para o pleno da CSRF, considerando-se as peculiaridades do caso dos autos, em que o trâmite do processo administrativo ocorreu em meio à extinção do antigo Conselho de Contribuintes e criação do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujo regimento, por sua vez, também já foi objeto de alterações.

Dessa forma, **DEFIRO, parcialmente, O PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA, apenas para determinar ao Presidente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que conheça do Recurso Especial interposto pela Autora contra o Acórdão CSRF nº 9101-002.341, dessa E. Turma (Processo nº 13807.001180/98-45), podendo recebê-lo como Recurso Extraordinário para o Pleno da CSRF, caso este seja o recurso adequado em face das disposições regimentais aplicáveis.**

Sendo assim, **CONHEÇO** do Recurso Especial interposto e **DOU-LHE SEGUIMENTO**, por força de decisão judicial.

Encaminhe-se à PGFN, para ciência do Acórdão recorrido, do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e do presente Despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, conforme o disposto no art. 70 (Anexo II) do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Após, encaminhe-se ao CARF, para distribuição e julgamento do Recurso Especial do sujeito passivo pela Primeira Turma da CSRF.

O acórdão recorrido recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido 9101-002.341

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1994

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO - INCORPORAÇÃO.

A solução de questões relativas à compensação de prejuízos fiscais cujo aproveitamento se dá no contexto de incorporação de empresa não está em critérios jurídicos abstratos que tratam desse tipo de evento societário, mas sim na análise concreta dos fatos de cada caso. Restando evidenciado que a holding incorporadora deixou de existir e que toda a atividade após o evento da incorporação derivava da empresa operacional incorporada, com o nome desta e no seu endereço, não pode ser admitido que os lucros da empresa operacional (que continuou existindo) sejam compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir).

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Nathália Correia Pompeu e Maria Teresa Martinez Lopez.

Contra esse acórdão o contribuinte apresentou embargos de declaração, que foram rejeitados, tendo o Presidente da 1ª Turma da CSRF afirmado que “*tal instrumento processual é um recurso de saneamento da decisão (hábil a sanar os erros in procedendo regimentalmente previstos), e não como recurso de substituição da decisão anterior (hábil a corrigir error in judicando)*”.

Em seu “novo” recurso especial, o sujeito passivo pede que seja mantida a decisão da DRJ, que cancelou a glosa de prejuízos fiscais diante do entendimento de que não poderia a operação ser entendida como “abuso de forma jurídica”, após constatar que a incorporação acarretou a realização do deságio registrado quando da aquisição da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A (atual Cia de Celulose da Bahia - CCB), em montante superior aos prejuízos glosados.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, afirmando, quanto ao conhecimento do recurso, que “*Como se trata de decisão judicial, não cabe mais discutir aqui a admissibilidade do recurso*”. Questiona, assim, apenas o seu mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Como bem observou a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, trata-se de conhecimento determinado por decisão judicial, portanto **conheço do recurso especial, nos termos do despacho de admissibilidade**.

Conforme relatado, em seu despacho de admissibilidade de recurso especial, Presidente de Câmara não analisou a divergência jurisprudencial, tendo dado seguimento ao presente recurso nos seguintes termos:

“CONHEÇO do Recurso Especial interposto e DOU-LHE SEGUIMENTO, por força de decisão judicial.”

Neste sentido, a competência do Presidente de Câmara foi plenamente exercida por meio de seu despacho de admissibilidade de recurso especial quando este, aplicando a decisão judicial, determinou o conhecimento do recurso especial “por força de decisão judicial”, e portanto a despeito de qualquer análise de divergência jurisprudencial.

O mesmo é de ser decidido por esta 1ª Turma da CSRF, cumprindo-se assim a ordem judicial que determinou “(...) *ao Presidente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que conheça do Recurso Especial interposto pela Autora contra o Acórdão CSRF nº 9101-002.341, (...)*”

A título informativo, observo que a decisão liminar analisada pelo despacho de admissibilidade foi confirmada por sentença exarada em 27 de maio de 2019, que consigna:

Dessa forma, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO e torno definitiva a tutela provisória de urgência anteriormente proferida para determinar ao Presidente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que conheça do Recurso Especial interposto pela Autora contra o Acórdão CSRF nº 9101-002.341, dessa E. Turma (Processo nº 13807.001180/98-45), podendo recebê-lo como Recurso Extraordinário para o Pleno da CSRF, caso este seja o recurso adequado em face das disposições regimentais aplicáveis.

A apelação da Fazenda Nacional em tal processo judicial consta como “conclusos para decisão” desde 14 de julho de 2020.

Recurso especial portanto conhecido, por força de determinação judicial.

Mérito

Discute-se nos presentes autos a autuação objeto do Termo de Verificação Fiscal no. 1 (fls. 39 e seguintes), que apura IRPJ referente ao ano-base 1994 e acusa a empresa de “compensação indevida de prejuízos fiscais”, indicando como bases legais os artigos 196, III, 197, parágrafo único; 188; 220; 509 e 857 do RIR/94.

O **Termo de Verificação Fiscal** (TVF) descreve que, conforme AGE de 26/01/1994, houve uma incorporação da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A, pela IKPC-PAR S/A. Após descrever a operação, a autoridade fiscal observa “*No processo de incorporação da empresa, os prejuízos desaparecem com a avaliação do patrimônio líquido da incorporada, extinguindo-se, assim, a incorporada. Sendo, nos casos de incorporação, expressamente vedada a compensação dos prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora (art. 33 do Decreto lei n. 2.341/87),...*” (fl. 40).

Em seguida, cita ementas de acórdãos do CARF que abordam casos em que a “*incorporação se deu de forma apenas aparente, tendo de fato, sido extinta a empresa que aparece com a roupagem de incorporadora*” e conclui (grifos do original):

Evidencia-se tal prática a hipótese do emprego de abuso de forma jurídica.

Conforme demonstrado, a decisão da A.G.E. de 26/01/94, resultou:

- a) A empresa holding passa a ser a indústria, atividade da incorporada;
- b) Mudança de denominação para a da incorporada;
- c) Mesmo endereço da incorporada (transferência de São Paulo para Camaçari-BA);
- d) Capital da incorporadora de apenas CR\$ 443.150.000,00 é alterado pelo da sucessora para CR\$ 119.791.566.374,45.
- e) Sobrevivido até a presente data a que é tida como incorporada.

A autoridade autuante passa a apurar os valores de prejuízos fiscais que entende terem sido compensados indevidamente e efetua o lançamento de IRPJ.

Impugnado o lançamento, a **DRJ** proferiu o acórdão 01.397, de 27 de agosto de 2002 (fl. 1673 e segs.), assim ementado:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. A comprovação de realização de deságio de investimento em montante superior aos prejuízos compensados descaracteriza a interpretação dos fatos como ocorrência de abuso de forma jurídica, para efeitos tributários, na incorporação de empresas coligadas.

As razões de decidir da DRJ acolhem o argumento de defesa constante na impugnação de que a incorporação teria gerado a realização do deságio registrado quando da aquisição da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A (atual Cia de Celulose da Bahia - CCB), em montante superior aos prejuízos glosados, de forma que, confirmando tal realização mediante a análise dos documentos juntados aos autos, descarta a hipótese de “abuso de forma jurídica” aventada pela acusação fiscal. *In verbis* (fls. 1684-1685):

4.1. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

4.1.1. Discute-se o direito à compensação de prejuízos na incorporação de empresas.

4.1.2. Os motivos da desconsideração, para efeitos fiscais, de incorporação da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A, pela IKPC-PAR S/A, segundo a Fiscalização (fls.27 e 28) foram os seguintes: a) A empresa holding passa a ser a indústria, atividade da incorporada; b) Mudança de denominação para a da incorporada; c) Mesmo endereço da incorporada (transferência de São Paulo para Camaçari-BA); d) Capital da incorporadora de apenas CR\$443.150.000,00 é alterado para CR\$119.791.566.374,45;

e) Sobrevivido até a presente data a que é tida como incorporada"

4.1.3. A Fiscalização informa que tanto a incorporadora (Impugnante), quanto a incorporada (fabricadora) apresentavam prejuízos acumulados em 31/12/93 (data-base da incorporação). Sendo que o prejuízo fiscal da incorporadora era superior ao da incorporada.

4.1.4. Alega a impugnante que a glosa de prejuízos fiscais (Termo de Verificação 01) foi motivada ante a desconsideração de operação séria e verdadeira de incorporação levada a efeito em janeiro de 1994, com base em balanço levantado em 31/12/93, na forma da Lei nº6404/76 e que a Fiscalização desconsiderou os prejuízos acumulados da sociedade incorporadora, pela simples fato de haver alterado a sua denominação social, passando a adotar a denominação de sociedade incorporada, ato normal da prática comercial. A Fiscalização informa que pela incorporação a impugnante transferiu-se para a Bahia, mas não explica porque e como efetuou a fiscalização fora de sua região fiscal.

4.1.5. Cumpre esclarecer que **entendeu a Fiscalização, pela constatação dos fatos acima descritos, que o que teria havido, efetivamente, seria a incorporação da empresa IKPC-PAR S/A, pela empresa KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A, motivo pelo qual admitiu, apenas, a compensação dos prejuízos gerados na própria KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A.**

4.1.6. Informa e alega a impugnante que a KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSA S/A é a atual denominação da Cia. de Celulose da Bahia—CCB, adquirida mediante processo de privatização junto ao BNDES, em maio de 1989, que por sua vez foi fundada em 1970, para fabricação de celulose extraída do sisal e revelou-se um projeto extremamente problemático por várias razões como dão conta os documentos (Docs.2 e 3). Assim embora no leilão de licitação o Grupo Klabin tenha pago 30% acima do prego mínimo ofertado **para aquisição acionária da Companhia de Celulose da Bahia-CCB**, ainda assim **pagou um deságio** que, em janeiro de 1994, era no valor de CR\$24.660.924 mil (no padrão monetário da época (Docs.nº4 e 5) e que, **por ocasião da incorporação, acarretou a liquidação do investimento na empresa incorporada, houve a realização do deságio no valor acima indicado em valor muito superior aos prejuízos acumulados** de CR\$4.306.675 mil, que foram glosados pela Fiscalização (v.doc.nº10) e que "em face da situação financeira de prejuízos acumulados, o GRUPO tendo sido impactado pela crise econômica, continuou no seu esforço de reestruturação de suas operações objetivando redimensioná-lo em razão das mudanças mercadológicas, mas principalmente objetivando a redução de seus custos

operacionais, motivo pelo qual, em busca de novas alternativas, concentrou seus esforços na busca de novos negócios e na reorganização administrativa e societária que colimassem nos objetivos perseguidos. Também em 29/10/94, houve nova incorporação pela impugnante de outra empresa do grupo (Doc. N.º5). As operações de reestruturação societária ensejaram uma receita tributável da ordem de CRS24 bilhões de cruzeiros reais, seis vezes superior aos prejuízos acumulados, motivo pelo qual pode-se afastar a hipótese de abuso de forma jurídica".

4.1.7. **Analizando-se os Documentos** n.º 4, 5 e 10 (fls 694 a 696 e 709 a 730), constituídos pelo Balanço Patrimonial em 31/12/1993, jornal com publicação das Notas Explicativas da administração às demonstrações financeiras em 31/12/1994 e de 1993 e Demonstração do lançamento do deságio relativo ao investimento na Klabin Fabricadora de Papel e Celulose S/A, lançado na conta de resultado não operacional em janeiro de 1994, **verifica-se a realização de deságio de investimento em montante superior aos prejuízos compensados.**

4.1.8. Face aos documentos juntados na fase impugnatória e aos esclarecimentos trazidos aos autos, **fica, assim, descaracterizada a interpretação dos fatos como ocorrência de abuso de forma jurídica, para efeitos tributários, na operação de incorporação de empresas coligadas,** restabelecendo-se a dedutibilidade dos prejuízos compensados, indevidamente glosados pela Fiscalização.

Ao julgar o recurso de ofício, o então **Conselho de Contribuintes** proferiu o acórdão 101-96.142, de 23/05/2007, dando-lhe provimento para, entre outras questões, restabelecer a glosa dos prejuízos fiscais compensados após procedimento de incorporação (fl. 1.799 e segs.):

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO — INCORPORAÇÃO — Restando comprovado que a empresa dita incorporada foi quem realmente sobreviveu, tendo sido, ato contínuo, alterados o nome, o endereço e o objeto social para os da dita incorporada, conclui-se pela adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação.

O voto condutor de tal acórdão observa, quanto ao deságio, que *“tal realização se daria de qualquer maneira com a extinção do investimento após a incorporação, independentemente da forma adotada, investidora incorporando a investida ou vice-versa.”*

Após notar que a *“empresa IKPC-PAR, cujo objeto social era a administração e a participação em outras empresas, incorporou a Klabin Fabricadora de Papel e Celulose, alterando incontinentemente a razão social para aquela da dita incorporada, bem como adotando o endereço desta última.”*, reproduz o TVF e conclui que, na verdade, o que ocorreu foi a incorporação da IKPC-PAR pela Klabin, e não o contrário como declarado pelo sujeito passivo. Reproduzo os trechos finais do voto (grifos do original):

Tudo está a indicar que a forma adotada nos documentos societários tinha um único objetivo, ou seja, permitir a compensação dos prejuízos maiores existentes na dita incorporadora, pois há vedação legal para sucessão de prejuízos compensáveis.

(...)

A pergunta que se deve fazer é: quem de fato incorporou quem no caso concreto?

A alteração da denominação e a concomitante transferência do endereço para aquele da dita incorporada são sinais fortes do que de fato ocorreu.

A empresa de participações incorporou outra operacional, alterando sua denominação e endereço para esta Última, que se mantém da mesma forma como anteriormente. Resguardou-se a possibilidade de compensação de Prejuízos da dita incorporadora. No entanto, a incorporadora de fato não mais existe. Toda a atividade deriva da incorporada, com o nome desta e no seu endereço.

Apenas uma conclusão me parece possível: a de que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora que, no mundo dos fatos, desapareceu.

Em verdade, o que se fez foi a adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação.

O papel é um objeto desprotegido, aceitando tudo que nele se escreve. No entanto, é nos fatos que o Direito se apresenta, protegido pelos fins do ordenamento e suas prescrições positivas. Permitir tais operações é negar eficácia A. finalidade da norma jurídica, transformando o Direito em um conjunto de prescrições facilmente esvaziáveis por meros truques jurídicos.

O contribuinte então interpôs recurso especial que, nos termos do despacho de fls. 2044-2046, foi admitido como “recurso voluntário”, “por ter sido interposto contra acórdão prolatado em 23/05/2007” - época em que ainda vigia o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF 147/2007.

O recurso especial/voluntário do contribuinte foi então julgado pela **Câmara Superior de Recursos Fiscais** por meio do acórdão 9101-002.341, de 05 de maio de 2016 -- de modo que a presente decisão vem a corresponder, de fato, a um julgamento administrativo em “quarta instância”.

Mas, tendo havido determinação judicial para conhecimento do presente recurso especial, como relatado, esta será cumprida.

O voto condutor do acórdão recorrido (acórdão 9101-002.341) manteve a glosa dos prejuízos fiscais por entender que foi a incorporadora quem efetivamente teria deixado de existir, e não o contrário como declarado pelo sujeito passivo. Transcrevo seu trecho final:

Realmente, as circunstâncias do caso concreto evidenciam que a incorporadora deixou de existir; que toda a atividade após o evento da incorporação derivava da incorporada, com o nome desta e no seu endereço; e que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora.

O que ocorreu foi que os lucros da empresa operacional (que continuou existindo) passaram a ser compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir), o que, de fato, não pode ser admitido.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Assim, prevaleceu o entendimento de que o fato de a incorporação (da forma como declarada pelo contribuinte) ter ocasionado a realização de um deságio, com o consequente oferecimento à tributação de um valor superior aos prejuízos que a fiscalização pretendeu glosar, não foi tomado como argumento suficiente a desconstituir a

premissa da acusação fiscal, a qual teria apurado elementos que indicariam que, apesar da declarada extinção por incorporação, a empresa que continuou a existir foi a dita incorporada Klabin/CCB.

Em seu “novo” recurso especial, o contribuinte insiste em concentrar a sua argumentação em questionar a postura da autoridade autuante de “glosar a perda de capital”. O seguinte trecho ilustra isso (fl. 2457, grifos nossos):

Como se verifica em face da realidade verdadeira do caso concreto – não houve a perda de capital glosada pelo Agente Fiscal – mas, em verdade, as operações de reestruturação societária resultaram, como se comprova, em um lucro, ou seja, um ganho de capital – típico de sociedade investidora, e exclusivamente inerente à esta atividade, pois decorre praticamente da amortização do deságio verificado na aquisição da CCB (sociedade investida e patrimônio incorporado); Portanto, não há que se falar em compensação de prejuízo da CCB com o deságio amortizado pela IKPC-PAR (agora com a denominação de Klabin Fábrica de Papel e Celulose S.A.), sob pena de manifesta ofensa e contradição ao próprio fundamento do auto de infração e da v. decisão ora recorrida (compensação de prejuízo fiscal de uma sociedade com lucro de outra sociedade).

Nas conclusões de seu recurso especial, verifica-se que o sujeito passivo, na verdade, se defende de algo que não foi exatamente a premissa da acusação fiscal, e contesta fundamento que não foi argumento do acórdão recorrido. Veja-se do trecho dedicado às “conclusões” do recurso especial que o sujeito passivo demonstra ter entendido que a fiscalização pretendeu “*alegar que a realização de investimento em participação societária é causa de ‘abuso de forma jurídica’*”. Reproduzo integralmente esse trecho da petição (fls. 2488-2490):

5. CONCLUSÕES

5.1 Em 1994, a IKPC-PAR como sociedade investidora detinha o controle acionário da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A, há praticamente 5 (cinco) anos e como titular do investimento e em face da titularidade do direito de propriedade tinha a prerrogativa de liquidar seu investimento para incorporar o acervo patrimonial da sociedade investida. O nome empresarial também compõe o acervo patrimonial da sociedade incorporada.

5.2 Assim, ao escolher a incorporação da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A, a IKPC-PAR, nada mais fez que manifestar livremente sua vontade em exercício regular de um direito reconhecido expressamente na própria Constituição Federal, prática que, de acordo com o art.188, Código Civil, afasta qualquer ilicitude em face da expressa disposição legal. A fraude não se presume.

5.3 Desta forma, alegar que a realização de investimento em participação societária é causa de “abuso de forma jurídica”, é negar o próprio DIREITO DE PROPRIEDADE (=direito de usar, gozar, dispor e fruir de seus bens e direitos reconhecidos); do mesmo modo corresponde a uma restrição a LIVRE INICIATIVA que a Constituição assegura a todos os jurisdicionados aqui estabelecidos; e finalmente equivale a negar a PERSONALIDADE e CAPACIDADE JURÍDICA assegurada por lei a qualquer sociedade lícita e regularmente estabelecida e contratada, além de negar vigência ao art. 227 da Lei 6.404/76.

5.4 Esta é a *quaestio juris* deduzida neste processo: ou se reconhece o direito da Recorrente de, como investidora, investir no País, no caso, na aquisição da Companhia de Celulose da Bahia – CCB [com nova denominação outorgada pela própria investidora: KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A], e daí, por consequência, do direito de deliberar sobre sua EXTINÇÃO (com ou sem liquidação),

para REALIZAÇÃO do seu legítimo e reconhecido DIREITO DE PROPRIEDADE. Tendo optado pela extinção da investida [sem liquidação], ou seja, pelo processo de INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS, nem por isso, pode sofrer qualquer restrição em seus direitos de propriedade ou restrição à liberdade de se estabelecer no domicílio de sua escolha – por ser seu direito e por gozar de plena liberdade na escolha do seu domicílio: a alteração da denominação social (nome empresarial) e do domicílio social (local da sede) não são e jamais podem ser elementos caracterizadores de simulação ou de fraude.

5.5 Por último, mas não menos importante, verifica-se que a simulação ou fraude imputada à Recorrente é de fato muito peculiar: pois para compensar um prejuízo fiscal de 23 milhões de UFIR, houve por oferecer à tributação uma «receita» de valor superior a 4 (quatro) vezes o valor do prejuízo acumulado compensado (nada menos que 95.938.238,1637 UFIR). Este fato foi determinante para a 10ª. Turma da DRJ de São Paulo/SP afastar a interpretação tendente a caracterizar qualquer «abuso de forma jurídica», na operação de incorporação de empresas coligadas, restabelecendo-se a dedutibilidade dos prejuízos compensados, indevidamente glosados pela Fiscalização

5.5.1 Por fim, para que fique caracterizada a fraude há de haver o elemento subjetivo do dolo. A incorporação foi efetuada sem qualquer vício. Não há dolo quando existem dois caminhos entre dois procedimentos igualmente lícitos para o desencadeamento de iguais efeitos fiscais. Todavia, o procedimento escolhido, como demonstrado, acarretou em um reconhecimento de uma “receita” (a amortização do deságio) maior do que a soma do custo (perda não operacional na subscrição de capital da Bacell) e dos prejuízos fiscais compensados. A escolha pelo caminho que gerou o questionamento fiscal não foi por dolo nem dele resultou menor tributo. A autuação se deu pelo fato do Auditor Fiscal não haver-se percebido da existência da amortização do deságio tributado e da integralidade dos fatos efetivamente ocorridos (=situação normada).

5.5.1 A decisão recorrida incorre em manifesta contradição e incongruência ao afirmar que o deságio deve ser compensado da sociedade investida – nitidamente em flagrante incongruência de tratamento em relação a tributação/dedução dos elementos de avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (deságio/ágio). E acaba por afirmar ser possível o «deságio de si mesmo» de forma absolutamente não fundamentada a não ser na vontade de arrecadar sem fundamento jurídico expresso.

5.6 Todas as conclusões acima são similares aos dos acórdãos paradigmas colacionados, restando demonstrado por todo o exposto a improcedência da decisão da dd. 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (somente tomada pelo voto de qualidade do seu Presidente) e do julgamento do Recurso Voluntário pela 1ª Turma desta M. CSRF, restabelecendo-se a decisão da colenda DRJ/SP sobre a matéria que merece ser mantida por todo o aduzido, e pelo que o mais alto juízo dos ilustres conselheiros trouxeram à materialidade da questão.

O sujeito passivo apenas tangencia a **principal acusação do TVF**, referendada por duas decisões deste CARF -- qual seja: a conclusão de que a empresa dita incorporada (Klabin/CCB) teria sido a que verdadeiramente subsistiu após a incorporação, ante a constatação de fatos que evidenciariam tal circunstância, e a correspondente manutenção da glosa da diferença dos prejuízos fiscais. Nesse ponto, sua alegação é, exclusivamente, a de que está a exercer regularmente um direito e que não há, aí, “abuso”.

O que para a autoridade autuante foi descrito como fatos a evidenciar que a empresa que de fato continuou a existir foi a dita incorporada/extinta (alteração do objeto social, do nome empresarial, etc.) é descrito pelo contribuinte meramente como consequências da

operação de incorporação e “*regular exercício de direito legitimamente reconhecido expressamente na própria Constituição Federal*”.

Uma primeira conclusão a que se chega é, portanto, que não há, nas razões de recurso especial, **fundamentos de fato** capazes de contrapor especificamente as premissas da autuação fiscal ou da decisão recorrida. Ausente, assim, a necessária dialeticidade que deve nortear a interposição de qualquer recurso.

No caso, a autuação fiscal acusou a contribuinte de ter compensado prejuízos fiscais a maior, porque entendeu que, na operação efetivamente praticada, a dita incorporada foi a sociedade que de fato permaneceu existindo. Trouxe **fatos** que capazes de corroborar tal conclusão, como a constatação de que a atividade, a denominação e o endereço resultantes da operação terem sido os da dita extinta/incorporada.

O principal argumento da contribuinte para infirmar tal conclusão foi o de que a operação, da forma como declarada, teria gerado a tributação de um deságio, e que isso seria suficiente para se chegar à conclusão de que não ocorreu “abuso de forma jurídica”. A decisão da DRJ acata tal argumento, mas os acórdãos do CARF que se seguiram decidiram que tal argumento não procede.

Em seu recurso especial o contribuinte não traz **fatos hábeis a** rechaçar tal fundamentação – isto é, não diz porque o acórdão recorrido estaria equivocado ao interpretar os fatos narrados e concluir que a dita incorporada foi a sociedade que permaneceu existindo. Não traz elementos que possam elidir a acusação de que a empresa que prevaleceu após a incorporação foi a Klabin/CCB, mas apenas insiste no argumento da ausência de “abuso de direito” porque a operação tal como declarada, ao mesmo tempo em que permitiu a manutenção dos prejuízos registrados pela IKPC-PAR, teria implicado a tributação do deságio referente à aquisição da Klabin/CCB.

A questão é que o auto de infração desconsiderou a operação tal como declarada e pretendeu a tributação do que entendeu ter ocorrido na prática, em vista das diversas circunstâncias fáticas trazidas no TVF (isto é, a incorporação da IKC-PAR pela Klabin/CCB). E não há, nos presentes autos, argumento que me leve a uma conclusão diferente. As provas produzidas pela autoridade fiscal convencem no sentido de que, para fins tributários, deve-se considerar a realidade dos fatos, que é a continuidade da Klabin/CCB após o evento de incorporação, e não da IKC-PAR como declarou o contribuinte.

O fato de a operação, da forma como declarada pelo sujeito passivo, ter eventualmente gerado tributação de um deságio não elide a possibilidade de o fisco desconsiderar os atos tais como declarados a fim de alcançar os efeitos tributários dos eventos tais como efetivamente ocorridos.

Diante desse contexto, não encontro razões para alterar a conclusão à qual chegaram as demais turmas deste CARF nos acórdãos já proferidos nos presentes autos.

Portanto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do presente recurso especial, por força de decisão judicial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Na primeira ocasião em que o conhecimento do segundo recurso especial interposto pela Contribuinte foi submetido à apreciação deste Colegiado, esta Conselheira suscitou preliminar para que o conhecimento do recurso fosse objeto de julgamento, inclusive quanto ao exame dos paradigmas de divergência indicados pela Recorrente. A I. Relatora compreendeu que o conhecimento teria sido determinado por ordem judicial, mas outra interpretação foi extraída da decisão judicial e dos elementos que a antecederam, em razão das especificidades do presente litígio.

Isto porque estes autos ingressaram no Primeiro Conselho de Contribuintes em razão de recurso de ofício e voluntário, vez que a autoridade julgadora de 1ª instância considerou o lançamento improcedente na parte em que imputada compensação indevida de prejuízos de sucedida, bem como na glosa de alguns gastos e na infração de insuficiência de correção monetária, submetendo a reexame necessário sua decisão. Os créditos tributários mantidos foram transferidos para o processo administrativo nº 10880.006254/2003-88, porque confrontados em recurso voluntário cujos requisitos de seguimento não foram inicialmente preenchidos. Posteriormente, houve a juntada dos autos e o saneamento requerido na Resolução nº 101-02.503,, e os recursos foram julgados conjuntamente no Acórdão nº 101-96.142, em 23 de maio de 2007, que assim decidiu:

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Joao Carlos de Lima Júnior e José Ricardo da Silva que deram provimento parcial ao recurso de ofício em menor extensão, confirmando a exoneração em relação ao item compensação de prejuízos fiscais e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar a

preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do Relator.

À época, o Decreto nº 70.235/72 dispunha que:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

II - Em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com a ressalva prevista no inciso III do § 1º. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

§ 1º Os Conselhos de Contribuintes julgarão os recursos, de ofício e voluntário, de decisão de primeira instância, observada a seguinte competência por matéria:

I - 1º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza; Imposto sobre Lucro Líquido (ISLL); Contribuição sobre o Lucro Líquido; Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social, (Finsocial) e para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituídas, respectivamente, pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com as alterações posteriores; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

III - 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

[...]

§ 2º Cada Conselho julgará ainda a matéria referente a adicionais e empréstimos compulsórios arrecadados com os tributos de sua competência.

[...]

§ 4º O recurso voluntário interposto de decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes no julgamento de recurso de ofício será decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício. (Redação dada pela Lei nº 10.522, de 2002)

[...]

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade. *(negrejou-se)*

Nos termos do art. 25, §4º do Decreto nº 70.235/72, o provimento do recurso de ofício por Câmara dos Conselhos de Contribuintes poderia ser confrontado por recurso voluntário do sujeito passivo, recurso este originalmente previsto contra decisão de 1ª instância desfavorável ao sujeito passivo. Com a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, esta possibilidade foi extinta, e eventual provimento de recurso de ofício passou a recorrível, apenas, à instância especial da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mediante demonstração de divergência jurisprudencial.

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, pouco dispunha acerca desta modalidade recursal:

Art. 1º A Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão colegiado judicante, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recurso especial e voluntário contra decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes e recurso extraordinário contra decisão de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Parágrafo único. No exercício de sua competência, os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais deverão observar os tratados, acordos internacionais, leis e decretos.

[...]

Art. 8º Compete também à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso voluntário de decisão de Câmara que prover recurso de ofício.

[...]

Art. 18. O recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais será apresentado na unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência do acórdão, em petição fundamentada dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Parágrafo único. Os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados na Câmara Superior de Recursos Fiscais serão pessoalmente intimados dos recursos voluntários interpostos pelos sujeitos passivos para oferecer contra-razões, no prazo de trinta dias.

Com as alterações promovidas a partir da Medida Provisória nº 449/2008, a Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do então instituído Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não referiu este recurso em sua admissibilidade transitória, ao assim dispor:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Contudo, a Portaria MF nº 446/2009 alterou este dispositivo, para permitir que:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, **no art. 8º** e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos artigos 15 e 16, no art. 18 e nos artigos 43 e 44 daquele Regimento. *(negrejou-se)*

No presente caso, a PGFN, ciente do Acórdão nº 101-96.142, não interpôs recurso especial. A Contribuinte, por sua vez, depois de se requerer nos autos a desoneração dos bens arrolados, apresentou petição em 24/02/2010 manifestando parcelamento e desistência parcial de impugnação, mas sem referir a exigência tratada no Termo de Verificação nº 1, objeto do recurso de ofício provido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Cientificada do Acórdão nº 101-96.142 e da liquidação de seus cálculos em 09/04/2010, a Contribuinte insurgiu-se interpondo **recurso especial**, com fundamento *nos artigos 67 e seguintes do Regimento Interno desse E. Conselho*, pretendendo o cancelamento da glosa de compensação de prejuízos fiscais, objeto do Termo de Verificação nº 1, mediante demonstração de divergência jurisprudencial em face dos paradigmas nº 105-14.633 e CSRF 01-01.874.

Em exame de admissibilidade, porém, compreendeu-se que:

Nesta fase processual verifica-se não ser cabível, ainda, o "recurso especial" manejado pela contribuinte, revelando-se mais adequado a apreciação do seu inconformismo em sede de "recurso voluntário".

O atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256/2009, em seu art. 67, § 11, introduzido pelo art. 2º da Portaria MF nº 446, de 27/08/2009, prevê o recurso especial contra decisão colegiada do CARF que der ou negar provimento a recurso ex officio. Entretanto, esse dispositivo aplica-se apenas as decisões proferidas a partir da publicação das referidas portarias.

No presente caso, como o acórdão nº 101-96.142 foi prolatado em 23/05/2007, fls. 1.762, aplicam-se as disposições transitórias do art. 4º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, com a redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 446/2009, como se lê:

"Art. 4º **Os recursos com base** no inciso I do art. 7º, **no art. 8º** e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, **serão processados de acordo com o rito previsto** nos

artigos 15 e 16, **no art. 18** e nos artigos 43 e 44 daquele Regimento." (Nova redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 446, de 27/08/2009.) (Destaquei).

Destarte, o "recurso especial" ofertado pela contribuinte deve se recepcionado como recurso voluntário em face do princípio da fungibilidade dos recursos, observando-se a competência e o rito previsto nos arts. 8º e 18, parágrafo único, Anexo II, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007.

Encaminhem-se os autos à Secretaria da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF, para prosseguimento e sorteio a Conselheiro Relator. *(destaques do original)*

A PGFN apresentou contrarrazões defendendo a manutenção do acórdão recorrido e este Colegiado, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário no Acórdão nº 9101-002.341, de cujo relatório destaca-se:

Como a contribuinte entendeu que o recurso cabível nessa fase do processo era recurso especial de divergência (tendo em vista as regras contidas nos Regimento Internos do CARF aprovados a partir de 2009), ela, na sequência do recurso, apresenta as considerações descritas abaixo, tratando tanto da comprovação de divergência jurisprudencial, quanto do mérito da controvérsia:

[...]

Já foi mencionado que no exame de admissibilidade o recurso apresentado pela contribuinte foi recepcionado como recurso voluntário, que era previsto nos arts. 8º e 18 do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007.

[...]

No voto do Acórdão nº 9101-002.341 também está evidenciado que a apreciação se deu como recurso voluntário:

[...]

Essa decisão da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-96.142, de 23/05/2007, agora é objeto de novo recurso da contribuinte, recepcionado como recurso voluntário, que era previsto nos arts. 8º e 18 do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007.

[...]

Tanto a decisão de primeira instância administrativa quanto a contribuinte sustentam que não caberia a glosa na compensação de prejuízos porque houve realização de deságio de valor muito superior ao prejuízo compensado.

Mas o acórdão recorrido afasta esse argumento, porque a realização do deságio se daria de qualquer maneira com a extinção do investimento após a incorporação, independentemente da forma adotada, investidora incorporando a investida ou vice-versa.

O acórdão recorrido também destaca que a solução desse tipo de controvérsia não está em critérios jurídicos que impediriam atos de incorporação — até porque é lícito uma controlada incorporar a controladora, ou uma deficitária incorporar a superavitária — mas sim na análise concreta dos fatos de cada caso.

Nesse passo, é importante registrar que a incorporação que foi contestada pela fiscalização nestes autos não é incorporação reversa, porque, do ponto de vista formal, a controladora é que teria incorporado a controlada.

O óbice imposto pela fiscalização sobre os efeitos tributários que decorreram do referido evento societário, especificamente quanto à compensação de prejuízos fiscais acumulados anteriormente pelas empresas envolvidas, deu-se a partir da análise concreta dos fatos constatados após a incorporação.

E também foi com base nesses fatos que o acórdão recorrido restabeleceu a glosa na compensação de prejuízos.

O evento de incorporação ocorreu em janeiro de 1994.

Para esse ano de 1994, a contribuinte fez apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real mensal.

Os resultados mensais apurados após a incorporação foram compensados com os prejuízos fiscais da holding, mas a fiscalização limitou essa compensação ao montante dos prejuízos que haviam sido acumulados na empresa operacional, glosando o excesso de compensação de prejuízos que teria ocorrido nos meses de março, abril, maio, julho e agosto de 1994.

Realmente, as circunstâncias do caso concreto evidenciam que a incorporadora deixou de existir; que toda a atividade após o evento da incorporação derivava da incorporada, com o nome desta e no seu endereço; e que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora.

O que ocorreu foi que os lucros da empresa operacional (que continuou existindo) passaram a ser compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir), o que, de fato, não pode ser admitido.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da contribuinte.

Não há, no referido julgado, qualquer digressão acerca da caracterização dos dissídios jurisprudenciais ou abordagem de mérito direcionada a estas alegações, ainda que indiretamente os argumentos da Contribuinte tenham sido enfrentados no voto condutor do julgado, ao referir a defesa no sentido de que *não caberia a glosa na compensação de prejuízos porque houve realização de deságio de valor muito superior ao prejuízo compensado*.

Cientificada desta decisão, a Contribuinte opôs embargos de declaração que foram rejeitados pela Presidência do colegiado porque:

Assim, quando o sujeito passivo afirma nos embargos que *"os documentos juntados aos autos contradizem e infirmam o aduzido"*, ou que *"o alegado prejuízo fiscal compensado com os lucros e ganhos da própria sociedade é de conhecimento do fisco, mas é omitido no presente feito"*, pretende ao fim e ao cabo que sejam corrigidos supostos *erros in judicando*, além de não demonstrar ter havido *error in procedendo* por parte da Turma embargada.

Assim, ainda que a Turma tenha se enganado na análise dessas questões, tais vícios caracterizariam, no máximo, *erros in judicando*, e não *erros in procedendo*, daí porque não são passíveis de correção na estreita via dos embargos declaratórios.

Tendo em vista todo o exposto, e nos termos do art. 65, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, proponho não sejam admitidos os presentes embargos uma vez que a

recorrente não demonstrou que a Turma embargada incorreu em obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou que tenha se omitido sobre ponto acerca do qual deveria ter se pronunciado.

Com a rejeição dos embargos de declaração, a Contribuinte interpôs novo recurso especial, agora contra o Acórdão nº 9101-002.341, por ela compreendido como “acórdão de segunda instância em julgamento de recurso voluntário”, reafirmando-se a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº CSRF 01-01.874, bem como adicionando o paradigma nº 1402-002.373 na mesma discussão, além de deduzir outras matérias em face dos paradigmas nº 1201-001.559 e 1402-000.802.

Contudo, em exame de admissibilidade concluiu-se que:

Destaco, de início, que **não há previsão regimental de Recurso Especial em face de decisão proferida pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)**, na vigência do RI/CARF/2015, aplicável à espécie (a decisão recorrida foi proferida em 5 de maio de 2016).

Já com relação ao alegado “*direito ao apelo à Instância Especial – como direito adquirido em face às normas anteriores e ao tempo da prolação da decisão do Conselho de Contribuintes que acolhera o Recurso de Ofício*” (e-fls. 2.452 e 2.453), esse suposto direito inexistente, como se observa dos dispositivos legais constantes do RI/CSRF/2007.

O art. 1º desse Regulamento deixa claro que a CSRF julga recursos especiais contra decisões das Câmaras que compõem o Conselho de Contribuintes:

Art. 1º A Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão colegiado julgante, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recurso especial e voluntário contra decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes e recurso extraordinário contra decisão de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Já de acordo com a Seção IV do Capítulo IV do mesmo Regulamento, são somente dois os recursos contra decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais: Embargos de Declaração (Subseção I, arts. 41 e 42) e Recurso Extraordinário ao Pleno (Subseção II, arts. 43 e 44).

Nesse último recurso (Recurso Extraordinário ao Pleno), de acordo com o art. 9º do RI/CSRF/2007, a divergência deve ser demonstrada com decisão de outra Turma ou do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Art. 9º Compete ao Pleno julgar recurso extraordinário de decisão de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Turma ou o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Tendo em vista que os paradigmas apontados pela Recorrente se referem, todos, a decisões da própria Primeira Turma da CSRF (CSRF/01-01.874, de 1994) e de Câmaras do CARF (1402-002.373, de 2017; 1201-001.559, de 2017; e 1402-00.802, de 2011), ainda que o RI/CSRF/2007 pudesse ser aplicável ao presente caso — como pretende a Recorrente —, não se poderia considerar o recurso apresentado como Recurso Extraordinário ao Pleno.

Com fundamento nas razões acima expendidas, **NÃO CONHEÇO do recurso interposto, por falta de previsão regimental.**

Registro que o presente despacho é definitivo na esfera administrativa e não comporta qualquer tipo de recurso, sejam embargos ou pedido de reconsideração, dentre outros. *(negrejou-se)*

Cientificada deste despacho, a Contribuinte propôs a Ação Ordinária nº 5014308-71.2017.4.03.6100 e, na sequência, peticionou nestes autos requerendo a *retomada do curso do feito*, juntando *decisão judicial que cassou a deliberação quanto à admissibilidade do Recurso Especial interposto nos autos, com determinação de efetivo processamento*. Da referida decisão, extrai-se:

Trata-se de Ação Ordinária, com pedido de tutela de urgência, para que este Juízo declare a suspensão da exigibilidade do crédito tributário remanescente nos autos do Processo Administrativo 13807.001180/98-45, até final julgamento do feito, **ou determine o recebimento do Recurso Especial interposto perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF**.

Aduz, em síntese, a existência de nulidades no Processo Administrativo 13807.001180/98-45, em especial pela indevida adoção do voto de qualidade no desempate da votação da Primeira Câmara do CARF e posteriormente também da la Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ofendendo o art. 112, do Código Tributário Nacional, bem como em razão do **não recebimento do recurso especial interposto em face do acórdão proferido pelo Presidente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais**, motivo pelo qual busca o Poder Judiciário para resguardo de seu direito.

Com esse breve relato, passo a analisar o pedido de tutela de urgência.

O art. 300, do Código de Processo Civil determina que a tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo.

Registro inicialmente, que não se discute nestes autos o mérito da autuação fiscal e sim apenas questões relativas ao andamento do processo administrativo tributário, em especial a legalidade da adoção do critério de voto de qualidade para fins de desempate de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (adotado no processo administrativo da Autora em dois julgamentos) , bem como o direito da Autora à interposição de Recurso Especial **contra a decisão proferida pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, que não conheceu desse recurso por falta de previsão regimental. Informa que seu recurso especial interposto ao CARF foi recebido como recurso voluntário pelo Presidente da 1ª Seção de Julgamento, com fundamento no princípio da fungibilidade recursal. Julgado este pela CSRF e mantida a autuação, interpôs outro recurso especial, que não foi recebido por falta de previsão regimental.** Todavia, entende que tem direito de ver conhecido e julgado esse recurso especial pelas razões expostas na inicial,

Em seu primeiro pedido, a Autora argui a ilegalidade da adoção do voto de qualidade como critério de desempate nos dois julgamentos de seu processo administrativo, fundamentando esse entendimento no artigo 112, do Código Tributário Nacional.

[...]

Em razão disso, não vejo, em princípio, inconstitucionalidade na adoção do voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos do CARF, embora reconheça que a legislação de regência deva ser aperfeiçoada para se evitar casos como o dos autos.

Por fim, passo a analisar o pedido subsidiário de tutela de urgência **para que seja determinado o recebimento do recurso especial interposto pela Autora, por parte do Presidente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.**

Analisando os autos, noto que a Autora apresentou impugnação contra a autuação da Receita Federal, a qual foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (1ª instância administrativa), decisão que foi objeto de Recurso de Ofício (pelo fisco) e Recurso Voluntário (pela Autora) e julgado pela 10ª Turma da DRJ de São Paulo, que, por voto de desempate, manteve a autuação fiscal. Em razão disso, apresentou Recurso Especial ao antigo 1º Conselho de Contribuintes que foi recepcionado pelo Presidente da 1ª Seção de Julgamento do CARF como Recurso Voluntário (com fundamento no princípio da fungibilidade recursal) e sob o rito desse recurso foi julgado pela 1ª Turma da CSRF. Nesse julgamento ocorreu novamente empate que foi desempatado pelo Presidente do órgão. Contra essa decisão a Autora apresentou novo Recurso Especial, à Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF, que não foi conhecido pelo Presidente da 1ª Turma dessa Câmara, sob o fundamento de falta de previsão regimental.

O Artigo 67 do Regimento interno do CARF(Portaria MF 343/2015), estabelece que à CSRF compete julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

No caso dos autos, **o primeiro recurso especial apresentado pela Autora foi conhecido e julgado como Recurso Voluntário pela 1ª Turma da CSRF** e desprovido pelo voto de desempate do presidente desse órgão, de tal forma que, em meu entender, **a Autora tem o direito de recorrer novamente à CSRF**, de forma derradeira na esfera administrativa, **objetivando a análise da alegada existência de divergência** entre o que foi decidido no seu caso e o que foi decidido em casos paradigmas, **especialmente porque esse direito lhe foi sonogado quando seu primeiro recurso especial recepcionado como Recurso Voluntário.**

Em síntese, **existindo decisões divergentes em casos paradigmas, não se pode desconhecer o direito do contribuinte à interposição de recurso** visando uniformizar a jurisprudência administrativa, ainda que, se for o caso, se receba o recurso interposto como Extraordinário para o pleno da CSRF, **considerando-se as peculiaridades do caso dos autos, em que o tramite do processo administrativo ocorreu em meio à extinção do antigo Conselho de Contribuintes e criação do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, cujo regimento, por sua vez, também já foi objeto de alterações.

Dessa forma, DEFIRO, parcialmente, O PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA, apenas para **determinar ao Presidente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que conheça do Recurso Especial interposto pela Autora contra o Acórdão CSRF nº 9101-002.341**, dessa E. Turma (Processo nº 13807.001180/98-45), podendo recebê-lo como Recurso Extraordinário para o Pleno da CSRF, caso este seja o recurso adequado em face das disposições regimentais aplicáveis.

Deixo explicitado que com o cumprimento desta decisão judicial por parte da mencionada autoridade administrativa, o crédito tributário ficará suspenso até o esgotamento da via administrativa, conforme disposto no artigo 151, inciso III do CTN. *(destacou-se)*

Como antes relatado, o despacho do Presidente da 1ª Turma da CSRF, em exame de admissibilidade do segundo recurso especial interposto pela Contribuinte, foi no sentido de **não conhecer do recurso interposto, por falta de previsão regimental**, vez que o acórdão recorrido fora proferido por Turma da CSRF. Frente a tal ato, a tutela provisória requerida pela

Contribuinte judicialmente pretendia o **recebimento** do *Recurso Especial interposto perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF*. E, neste sentido, MM. Juiz José Henrique Prescendo entendeu que o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015, confere ao sujeito passivo o **direito de recorrer** novamente à CSRF na hipótese em que *o primeiro recurso especial apresentado pela Autora foi conhecido e julgado como Recurso Voluntário pela 1ª Turma da CSRF, especialmente porque esse direito lhe foi sonegado quando seu primeiro recurso especial recepcionado como Recurso voluntário.*

A decisão, assim, confere ao sujeito passivo o direito de recorrer e reforma a premissa do despacho que não conheceu do recurso especial por falta de previsão regimental. É neste sentido que o dispositivo é dirigido ao Presidente da 1ª Turma da CSRF para determinar que ele *conheça do Recurso Especial interposto* pela Contribuinte contra acórdão de Turma da CSRF. Reforma, desse modo, exclusivamente o despacho de não conhecimento por falta de previsão regimental e determina que o recurso especial tenha regular processamento.

Estas as referências que, enfrentadas nos debates na reunião de julgamento em que este segundo recurso especial foi, pela primeira vez, pautado, ensejaram a conclusão de que a decisão judicial não impõe a esta Turma conhecer do recurso especial independentemente do cumprimento dos demais requisitos regimentais para tanto.

De fato, a decisão judicial foi no sentido de que o recurso especial seja processado como tal, inclusive porque o anterior foi processado como recurso voluntário, ainda em segunda instância administrativa de julgamento. Ou seja, reconheceu à Contribuinte o direito a uma decisão em instância especial, e neste âmbito a competência deste Colegiado se limita à solução de divergências jurisprudenciais, nos termos expressos do art. 37, §2º inciso II do Decreto nº 70.235/72, qual seja, em face *de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais*. Imperioso, assim, avaliar se elas estão presentes, sob pena de se prestar à Contribuinte, indevidamente, julgamento em terceira instância de julgamento administrativo.

Registre-se que nos debates antes referidos também se observou que, com a juntada da decisão judicial, os autos deste processo foram submetidos ao Presidente da CSRF que interpretou o decidido como determinação não só de que fosse por ele conhecido, mas também dado seguimento ao recurso especial:

Em despacho de exame de admissibilidade anterior, exarado de e-fls. 2.496 e 2.497, não foi conhecido do Recurso Especial interposto, por falta de previsão regimental.

Verifico, porém, a superveniência de decisão judicial, de caráter liminar (pedido de tutela de urgência), no sentido de que (e-fls. 2.510, destaque do original):

[...]

Sendo assim, CONHEÇO do Recurso Especial interposto e DOU-LHE SEGUIMENTO, por força de decisão judicial.

Encaminhe-se à PGFN, para ciência do Acórdão recorrido, do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e do presente Despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, conforme o disposto no art. 70 (Anexo II) do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Após, encaminhe-se ao CARF, para distribuição e julgamento do Recurso Especial do sujeito passivo pela Primeira Turma da CSRF.

Ou seja, sem se adentrar à verificação das divergências jurisprudenciais arguidas, e ao atendimento dos demais requisitos regimentais estipulados no art. 67 do RICARF/2015, foi dado seguimento ao recurso especial, o que suscitou a discussão acerca da necessidade de retorno dos autos para esta análise. Contudo, observou-se que com o seguimento dado não houve qualquer restrição que prejudicasse a defesa da Contribuinte, assim como a PGFN, ciente do seguimento total, teve a oportunidade de oferecer contrarrazões contra todas as divergências suscitadas.

A maioria do Colegiado, porém, compreendeu ao final que o recurso especial deveria ser conhecido por determinação judicial, o que dispensou a apresentação dos argumentos a seguir desenvolvidos para análise dos requisitos regimentais de conhecimento do recurso especial, inclusive quanto à análise dos paradigmas de divergência indicados pela Recorrente, mas aqui mantidos porque relevantes para a decisão de mérito do recurso especial.

A infração que subsiste em litúgio tem em conta os seguintes fatos relatados no Termo de Verificação Fiscal nº 1:

Conforme AGE de 26/01/94, houve uma incorporação da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A., pela IKPC - PAR S/A, cujas características abaixo descrevemos:

INCORPORADORA

IKPC PAR S/A

CGC/MF: 59.368.100/0001-18

Endereço: Rua Formosa, 367 - 18.o andar - Centro - São Paulo

Ramo da Atividade: Administr. de seu patrimônio e participação em outras sociedades (cod. 74.14-4)

Capital Social: CR\$ 443.150.000,00

Prejuízos Fiscais Acumulados (LALUR) em 31/12/93:

Prej. Acumul de 90: CR\$ 2.910.916.851,95

Prej. Acumul de 91: CR\$ 105.153.354,61

Prej. Acumul de 92: CR\$ 506.690.668,54

Prej. Acumul de 93: CR\$ 783.914.670,39

TOTAL CR\$ 4.306.675.545,49

INCORPORADA

KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A

CGC/MF: 15.241.805/0001-

Endereço: Rua Alfa, 1033 - Camaçari - BA

Ramo de Atividade: Fabricação de Papel e Celulose (cód. 21.21-0)

Capital Social: **CR\$ 9.090.000.000,00**

Prejuízos Acumulados (LALUR) em 31/12/93: CR\$ 1.134.409.705,99

SUCESSORA

KLAB1N FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A

CGC/MF: 59.368.100/0001-18

Endereço: Rua Alfa, 1033 - Camaçari - BA

Ramo de Atividade: Fabricação de celulose e produtos e subprodutos derivados dela.

Capital Social: **CR\$ 119.791.566.374,45 (com ajuste do Pl. da incorporada)**
(destaques do original)

Referindo a obrigatoriedade de levantamento de balanço pela incorporadora no evento de incorporação, então presente no art. 188 do RIR/94, e na extinção dos prejuízos fiscais da incorporada por força do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, a autoridade lançadora referiu julgados dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF acerca do tema, destacando as condições para que se considere a incorporadora extinta, e concluiu:

Evidencia-se tal prática a hipótese do emprego de abuso de forma jurídica.

Conforme demonstrado, a decisão da A.G.E. de 26/01/94, resultou:

- a) A empresa holding passa a ser a indústria, atividade da incorporada;
- b) Mudança de denominação para a da incorporada;
- c) Mesmo endereço da incorporada (transferência de São Paulo para Camaçari
- d) Capital da incorporadora de apenas CR\$ 443.150.000,00 é alterado pelo da sucessora para CR\$ 119.791.566.374,45.
- e) Sobrevivido até a presente data a que é tida como incorporada.

A autoridade julgadora de 1ª instância, porém, confirmando nos documentos dos autos que houve a alegada *realização de deságio de investimento em montante superior aos prejuízos compensados*, entendeu que não teria havido abuso de forma jurídica. Vale a transcrição do voto condutor desta decisão:

4.1.4. Alega a impugnante que a glosa de prejuízos fiscais (Termo de Verificação 01) foi motivada ante a descon sideração de operação séria e verdadeira de incorporação levada a efeito em janeiro de 1994, com base em balanço levantado em 31/12/93, na forma da Lei nº 6404/76 e que a Fiscalização descon siderou os prejuízos acumulados da sociedade incorporadora, pela simples fato de haver alterado a sua denominação social, passando a adotar a denominação de sociedade incorporada, ato normal da prática comercial. A Fiscalização informa que pela incorporação a impugnante transferiu-se para a Bahia, mas não explica porque e como efetuou a fiscalização fora de sua região fiscal.

4.1.5. Cumpre esclarecer que entendeu a Fiscalização, pela constatação dos fatos acima descritos, que o que teria havido, efetivamente, seria a incorporação da empresa IKPC —PAR S/A, pela empresa KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A, motivo pelo qual admitiu, apenas, a compensação dos prejuízos gerados na própria KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A.

4.1.6. Informa e alega a impugnante que a KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSA S/A é a atual denominação da Cia. de Celulose da Bahia—CCB, adquirida mediante processo de privatização junto ao BNDES, em maio de 1989, que por sua vez foi fundada em 1970, para fabricação de celulose extraída do sisal e revelou-se um projeto extremamente problemático por várias razões como dão conta os documentos (Docs.2 e 3). Assim embora no leilão de licitação o Grupo Klabin tenha pago 30% acima do prego mínimo ofertado para aquisição acionária da Companhia de Celulose da Bahia-CCB, ainda assim pagou um deságio que, em janeiro de 1994, era no valor de CR\$24.660.924 mil (no padrão monetário da época (Docs.nº4 e 5) e que, por ocasião da incorporação, acarretou a liquidação do investimento na empresa incorporada, houve a realização do deságio no valor acima indicado em valor muito superior aos prejuízos acumulados de CR\$4.306.675 mil, que foram glosados pela Fiscalização (v.doc.nº10) e que "em face da situação financeira de prejuízos acumulados, o GRUPO tendo sido impactado pela crise econômica, continuou no seu esforço de reestruturação de suas operações objetivando redimensioná-lo em razão das mudanças mercadológicas, mas principalmente objetivando a redução de seus custos operacionais, motivo pelo qual, em busca de novas alternativas, concentrou seus esforços na busca de novos negócios e na reorganização administrativa e societária que colimassem nos objetivos perseguidos. Também em 29/10/94, houve nova incorporação pela impugnante de outra empresa do grupo (Doc. Nº5). As operações de reestruturação societária ensejaram uma receita tributável da ordem de CRS24 bilhões de cruzeiros reais, seis vezes superior aos prejuízos acumulados, motivo pelo qual pode-se afastar a hipótese de abuso de forma jurídica".

4.1.7. Analisando-se os Documentos nº 4, 5 e 10 (fls 694 a 696 e 709 a 730), constituídos pelo Balanço Patrimonial em 31/12/1993, jornal com publicação das Notas Explicativas da administração às demonstrações financeiras em 31/12/1994 e de 1993 e Demonstração do lançamento do deságio relativo ao investimento na Klabin Fabricadora de Papel e Celulose S/A, lançado na conta de resultado não operacional em janeiro de 1994, verifica-se a realização de deságio de investimento em montante superior aos prejuízos compensados.

4.1.8. Face aos documentos juntados na fase impugnatória e aos esclarecimentos trazidos aos autos, fica, assim, descaracterizada a interpretação dos fatos como ocorrência de abuso de forma jurídica, para efeitos tributários, na operação de incorporação de empresas coligadas, restabelecendo-se a dedutibilidade dos prejuízos compensados, indevidamente glosados pela Fiscalização.

O recurso de ofício, porém, foi provido por voto de qualidade, com a divergência dos ex-Conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e José Ricardo da Silva, sob os fundamentos assim expressos pelo ex-Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior:

A glosa de compensação de prejuízos foi afastada pela decisão recorrida sob o argumento de que, concomitantemente à incorporação tachada de abusiva, houve realização de deságio de valor muito superior ao prejuízo da dita incorporadora compensado.

Ocorre que tal realização se daria de qualquer maneira com a extinção do investimento após a incorporação, independentemente da forma adotada, investidora incorporando a investida ou vice-versa.

No caso dos autos a empresa IKPC-PAR, cujo objeto social era a administração e a participação em outras empresas, incorporou a Klabin Fabricadora de Papel e Celulose, alterando incontinentemente a razão social para aquela da dita incorporada, bem como adotando o endereço desta última.

Vale novamente destacar o constante do Termo de Verificação Fiscal nº01:

[...]

Tudo está a indicar que a forma adotada nos documentos societários tinha um único objetivo, ou seja, permitir a compensação dos prejuízos maiores existentes na dita incorporadora, pois há vedação legal para sucessão de prejuízos compensáveis.

Na verdade, este tribunal já enfrentou diversos casos semelhantes, normalmente com a denominada incorporação às avessas, onde a controlada incorpora a controladora, havendo decisões divergentes. Cito como exemplo os seguintes acórdãos:

a) Favoráveis aos contribuintes:

[...]

b) Desfavoráveis aos contribuintes:

[...]

A própria CSRF vem de conceder ganho de causa ao contribuinte, no Acórdão CSRF/01-05.413. Neste, acompanhei a maioria dos Conselheiros, negando provimento ao recurso da Procuradoria.

Não obstante, tenho refletido sobre a questão, e me parece que a solução não está em critérios jurídicos próprios de impedimentos aos atos de incorporação — até porque é lícito uma controlada incorporar a controladora, ou uma deficitária incorporar a superavitária mas sim na análise concreta dos fatos de cada caso.

A pergunta que se deve fazer é: quem de fato incorporou quem no caso concreto?

A alteração da denominação e a concomitante transferência do endereço para aquele da dita incorporada são sinais fortes do que de fato ocorreu.

A empresa de participações incorporou outra operacional, alterando sua denominação e endereço para esta última, que se mantém da mesma forma como anteriormente. Resguardou-se a possibilidade de compensação de prejuízos da dita incorporadora. No entanto, a incorporadora de fato não mais existe. Toda a atividade deriva da incorporada, com o nome desta e no seu endereço.

Apenas uma conclusão me parece possível: a de que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora que, no mundo dos fatos, desapareceu.

Em verdade, o que se fez foi a adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação.

O papel é um objeto desprotegido, aceitando tudo que nele se escreve. No entanto, é nos fatos que o Direito se apresenta, protegido pelos fins do ordenamento e suas prescrições positivas. Permitir tais operações é negar eficácia à finalidade da norma jurídica, transformando o Direito em um conjunto de prescrições facilmente esvaziáveis por meros truques jurídicos.

Esta Turma negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o provimento do recurso de ofício e o restabelecimento da glosa de prejuízos observando o argumento contrário à defesa de que *a realização do ágio se daria de qualquer maneira com a extinção do investimento após a incorporação, independentemente da forma adotada*, e validando a acusação fiscal porque, diante dos fatos demonstrados, *o que ocorreu foi que os lucros da empresa operacional*

(que continuou existindo) passaram a ser compensados com prejuízos da holding (que deixou de existir).

Houve embargos de declaração arguindo *evidente obscuridade e omissão na afirmação da página 15 da sentença embargada quando aduz a fato não comprovado -, e sem nem ao menos indicar as provas do afirmado: “Toda a atividade deriva da incorporada, com o nome desta e no seu endereço.”*, bem como matéria de ordem pública, concernente a erro material, vez que *o alegado prejuízo fiscal compensado com os lucros e ganhos da própria sociedade é de conhecimento do fisco, mas é omitido no presente feito, e que já foi reconhecido de ofício pelo próprio fisco em casos análogos: e pelo próprio órgão decisório de Primeira Instância*. Os embargos foram rejeitados em exame de admissibilidade porque *quando o sujeito passivo afirma nos embargos que “os documentos juntados aos autos contradizem e infirmam o aduzido”, ou que “o alegado prejuízo fiscal compensado com os lucros e ganhos da própria sociedade é de conhecimento do fisco, mas é omitido no presente feito”, pretende ao fim e ao cabo que sejam corrigidos supostos erros in judicando, além de não demonstrar ter havido error in procedendo por parte da Turma embargada*.

A Contribuinte foi cientificada da rejeição dos embargos opostos em 17/04/2017 e interpôs recurso especial tempestivamente em 28/04/2017.

A primeira matéria arguida pela Contribuinte refere *Abuso de Direito e Simulação*, em face dos paradigmas nº CSRF 01-01.874 (identificado no sítio do CARF como CSRF 01-010.874) e 1402-002.373. O segundo paradigma foi reformado pelo Acórdão nº 9101-003.363, publicado em 17/04/2018 (depois da interposição do recurso especial) e, com o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*, restou afastada a qualificação da penalidade no Acórdão nº 1402-003.978, sendo esta decisão confrontada por recurso especial não conhecido na reunião de julgamento deste Colegiado de setembro/2022.

Quanto ao paradigma nº CSRF/01-01.874, a Contribuinte afirma claro o *conflito entre os acórdãos com as mesmas características: identidade de operações – incorporação (operações simbólica) de sociedades (pessoas jurídicas = entidades simbólicas) e compensação de prejuízos da incorporadora no período subsequente. E novamente identidade de fundamentos, compondo situações normadas similares em face dos detalhes similares se não idênticos em ambos os casos*.

Contudo, a discussão posta nestes autos tem em conta compensação de prejuízos no ano-calendário 1994 e, desde a acusação fiscal, como também destacado no provimento do recurso de ofício, está demonstrado que o proceder da Contribuinte se deu em face de *vedação legal para sucessão de prejuízos compensáveis*, qual seja, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Já o paradigma nº CSRF/01-01.874 apenas refere *incorporação “às avessas”, com o único propósito de propiciar a compensação de prejuízos fiscais glosada*, sem indicar vedação legal superada com este proceder, e isto porque analisou infração ocorrida em 1985, indicando em várias passagens de seu voto a inexistência de vedação legal ao procedimento realizado:

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 revestia o negócio com o objetivo de sustentar a tese da simulação.

Foi assim no caso destes autos. **Em 30.06.85 a BKW Avicola S/A incorporou a Kepler Weber Industrial S/A e, no mesmo dia, mudou sua denominação para Keoler 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.

[...]

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

“CISÃO 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.”

[...]

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.

[...]

Para que pudesse ser caracterizada a simulação absoluta nocente, **a irrerealidade da questionada incorporação haveria de ser tal que, após 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 consequência, afastada está, de plano, a hipótese de simulação absoluta nocente.

[...]

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 de KEPLER WEBER pela 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.

Tivesse 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 ME SER extinta com a incorporação pela AVICOLA incorporadora, teria sido dada por juridicamente válida e eficaz.

[...]

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.

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 ma-fé. O que houve, realmente?

[...]

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 e ilícita; b) se, ao 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. (*destacou-se*)

Note-se que a pessoa jurídica figurante como incorporadora neste operação estava inativa, com prejuízos fiscais acumulados, e assim o debate se estabelece em torno da própria existência da incorporação. Interessante observar, ainda, que o cenário jurídico no qual realizada a operação debatida no paradigma não tinha em conta vedação expressa, mas sim indicação em

ato normativo contrária à compensação de prejuízos de sucedida. Não havia proibição à utilização de prejuízos da sucedida, mas apenas legislação tributária no sentido de que a sociedade incorporadora somente poderia compensar seus próprios prejuízos, assim referida no voto condutor do acórdão nº 103-11.183, reformado pelo paradigma:

Como **havia Parecer Normativo, reconhecendo que a sociedade incorporadora poderia compensar seus próprios prejuízos**, foi montada toda essa operação em que a empresa que competia ser extinta, porque de fato inexistente, que terminou por absorver a empresa poderosa. Entretanto, como a realidade é mais forte que a aparência, o que se verifica é que a sociedade incorporada não deixou de existir, como deveria ocorrer, nos termos do art. 227 § 3º da Lei nº 6.404, de 15.12.76. Ao invés disso, a sociedade que deveria sobreviver, na realidade, foi extinta; com efeito, tanto sua de nomeação, quanto seu objeto foram substituídos pelos da sociedade incorporada.

[...]

Nesse contexto, não se pretende negar que ocorreu a incorporação e que ela produziu todos os efeitos assegurados pelo direito privado. Contesta-se, entretanto, que o ato praticado seja capaz de produzir efeitos especificamente estabelecidos no campo tributário, para situações distintas.

Realmente, **na medida em que a legislação tributária somente permitiu compensar prejuízos/quando a sociedade incorporadora é a deficitária**, não resta dúvida que, evidenciado, mesmo que só pela substância e não pela forma, que a sociedade incorporadora é na verdade a sociedade incorporada, descabe aceitar, para efeitos tributários, a compensação de prejuízos realizada.

Não fosse essa a conclusão, a determinação da lei tributária estaria sendo inobservada por simples artifício. Nenhuma relevância guarda para o direito privado se a empresa incorporadora tem lucro e a empresa incorporada prejuízo, ou vice versa. Mas, para a legislação do imposto de renda, esse dado é fundamental e, por isso, a manipulação promovida, embora não possa ser no direito privado contestada, para efeitos tributários, ela implica inaceitabilidade da compensação de prejuízos pretendida. Do contrário, a distinção estabelecida no concernente ao imposto de renda teria sido inócua e jamais seria aplicada efetivamente. *(negrejou-se)*

Por tais razões, na medida em que o paradigma foi editado em face de operação realizada em 1985, antes de instituída a vedação que, veiculada no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, foi determinante para a acusação fiscal firmar a existência de *abuso de forma jurídica*, inclusive citando em seus fundamentos o Acórdão nº 105-05.021, segundo o qual *é possível a compensação de seus próprios prejuízos ainda que alterado o controle acionário e modificado o ramo de atividade da pessoa jurídica desde que ocorrido até 30-06-1987*, impõe-se concluir que as decisões comparadas operaram em diferentes contextos legislativos.

O paradigma nº 1402-002.373, por sua vez, é invocado sob a ótica de que o caso seria similar por envolver *incorporações e empresas investidoras e investidas*, e cita-se as seguintes referências que, constantes em ementa, assemelhariam os casos: **DIREITO DE AUTOORGANIZAÇÃO. EXERCÍCIO ABUSIVO. CARACTERIZAÇÃO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. PROPÓSITO EXTRATRIBUTÁRIO SUFICIENTE.**

Contudo, a ementa do paradigma evidencia que outra operação societária estava em discussão:

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. OPERAÇÃO COMPLEXA E DE LONGA

DURAÇÃO. INVESTIMENTO ESTRANGEIRO. CONTEÚDO ECONÔMICO E OBJETIVOS EMPRESARIAIS CLAROS. AUSÊNCIA DE ILÍCITOS OU ABUSOS.

O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimento, ainda que com a finalidade de viabilizar e promover a compra de participações societárias, denominadas empresas veículo, não basta para justificar a glosa do ágio verificado em tais operações.

A alocação de recursos e investimentos em empresa controlada não operacional, principalmente quando procedida por grupos estrangeiros que almejam participar do mercado brasileiro, é manobra não só lícita, como também justificável e costumeira, dentro da dinâmica de um mercado globalizado.

Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento como despesa dedutível, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

A reorganização empresarial, procedida nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mesmo envolvendo incorporação de empresas veículo e a chamada incorporação reversa, desde que não tenha como resultado o aparecimento de novo ágio, não constitui economia de tributos por meio ilícito ou abuso.

A desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte é medida extrema e excepcional. Cabe ao Fisco a demonstração específica, devidamente comprovada, de que determinada vantagem fiscal foi obtida através da prática de atos ilícitos ou simulados, dentro dos moldes dos institutos de Direito Civil e de Direito Comercial brasileiros.

Acusações de simulação e fraude não podem se valer apenas da rotulação das formas jurídicas adotadas pelo contribuinte como manifestamente defeituosas ou viciadas, independentemente de seu efetivo conteúdo e dos efeitos realmente verificados.

Tratava-se, ali, de glosa de amortização de ágio sob a acusação de indevida interposição de empresa veículo, e o outro Colegiado do CARF, à unanimidade, compreendeu ser indevida a glosa em razão das circunstâncias específicas da operação, e não apenas com base nos aspectos gerais referidos na parte da ementa transcrita pela Contribuinte. Neste sentido é a estrutura do voto condutor do paradigma, de lavra do ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

Essa questão específica sobre o ágio também guarda controvérsia. Contudo, é possível se observar uma evolução de entendimento neste E. CARF, na qual se analisa mais profundamente as circunstâncias no emprego das chamadas empresas veículos e, dentro da correta e necessária racionalização da verificação de provas e fatos envolvidos, permite-se a constatação, individual e concreta, da legalidade de tal manobra.

[...]

Agora, **afastada a possibilidade de glosar o ágio aproveitado pela mera constatação do emprego de estrutura que contemple empresas veículo**, faz-se importante analisar os elementos pelos quais a N. Autoridade Fiscal entendeu serem estas companhias parte de planejamento tributário abusivo, inclusive apurando se foram consideradas, formalmente em si, como argumento de invalidade da estrutura societária, contrariando o entendimento supra apresentado.

Quando da demonstração da suposta inexistência de motivação extratributária, após transcrições de perguntas e respostas contidas nos Termos de Intimação Fiscal enviados ao Contribuinte, a Fiscalização faz a seguinte conclusão:

[...]

Nessa análise, já fica claro que, efetivamente, a grande razão da ausência de motivação extratributária ou "vácuo negocial" é a utilização de 6 (seis) empresas holdings pela Recorrente na macro-operação societária de entrada do Grupo KimberlyClark no Brasil.

Como antes mencionado, tal fato não pode, isoladamente, permitir o lançamento tributário pretendido. Aprofundando as acusações da Fiscalização, percebe-se que se atribui o rótulo de cascas vazias às 6 (seis) holdings, por 4 (quatro) delas não possuem funcionários, administradores (mas sem efetivamente apontar vício no contrato social, vez que todos estavam regularmente registrados na Junta Comercial competente) e nem sede independente (em outra passagem alegou-se simplesmente não possuem sede).

Aparentemente, conferindo todo o respeito ao trabalho da N. Autoridade Fiscal, houve uma má interpretação do conceito de Direito Comercial de empresas holdings, de forma que suas características próprias e plenamente lícitas foram utilizadas como argumento para constatação de sua suposta "inexistência".

[...]

Voltando à conclusão primordial da ocultação da reais detentoras do ágio (as controladoras estrangeiras do grupo), pode-se, agora, concluir que a desconsideração de todas essas empresas holdings (o que, na prática, promoveu a Fiscalização) **deu-se por fundamentos alicerçados em presunções e condenações dirigidas às figuras e aos negócios societários celebrados.**

Não pode haver e muito menos prevalecer a criação de uma nova obrigação quanto à forma com que as empresas estrangeiras adentram o país para participar do mercado brasileiro. E uma vez aqui fixadas, seja através de holding, filiais ou promovendo joint-ventures, deve ser dado o mesmo tratamento fiscal às empresas aqui constituídas e operantes, não podendo simplesmente desconsiderar suas personalidades com base em mera constatação de que são geridas e financiadas por grupos estrangeiros.

Faz-se também necessário considerar que, seja na operação KCB, ou seja na operação Kenko, a entrada do Grupo no Brasil se iniciou em 1996 (fato registrado e constatado pela própria Fiscalização), o que logicamente leva à conclusão que a decisão empresarial de adquirir participações em empresas do mercado doméstico, dos ramos de *wipes e tissues*, deu-se antes mesmo da edição da Lei nº 9.532/97, prejudicando a afirmação de que toda engenharia societária abusiva visava aproveitar, indevidamente, da amortização do ágio gerado nessas operações.

Naturalmente, após a veiculação de tal prerrogativa fiscal pelo legislador, os gestores das empresas controladas por esse grupo internacional, aqui constituídas, passaram a se valer dessa despesa dedutível, naturalmente considerando sua ocorrência na organização de seus negócios, até com base legal no art. 153 da Lei 6.404/763, fato esse que não implica em qualquer ilicitude.

[...]

No que tange ao presente caso, deve ser acrescentado que, **entre a primeira operação que gerou o ágio e seu aproveitamento, passaram-se 12 (doze) anos,** outro elemento este que, contundentemente, opõe-se à alegação que toda a *engenharia societária foi engendrada com o evidente intuito de "criar" despesas.*

[...]

Negar a dedutibilidade de uma despesas de investimento, sob a justificativa de que os seus reais detentores são empresas estrangeiras, **desconsiderando anos de operações societárias e parcerias comerciais verdadeiras, ocorridas no Brasil (não foi**

questionada a legitimidade da parceria com o Grupo Klabin, que perdurou 9 anos, e nem com o Grupo Brasfanta, que perdurou 10 anos), pelo simples fato de o financiamento efetivo de tal investimento advir, originalmente, das controladoras internacionais de um grupo mundial não é razoável e simplesmente ignora o cenário globalizado da economia atual.

[...]

Uma prova disso é que a Recorrente, outrora chamada de empresa veículo, é uma firme personificação societária do Grupo Kimberly-Clark hoje, no Brasil, movimentando relevantes somas, responsável por boa fatia do mercado, comprovando o alcance econômico e o real propósito extratributário por trás de todas essas operações de entrada, investimentos, parcerias e, finalmente, a sua reorganização societária, após o seu definitivo estabelecimento mercadológico

[...]

Curiosamente, como já relatado, observa-se que em algumas conclusões que levaram às descon siderações que permitiram a lavratura das Autuações e, principalmente, nas acusações de ocorrência de simulação e fraude, privilegiou-se o inverso: a verificação das formas utilizadas pela Recorrente, em detrimento à constatação de que essas possuíam conteúdo econômico ou razão empresarial seja per si ou, até mesmo, quando inseridas dentro um plano negocial maior e complexo.

Em qualquer circunstância, não pode o Fisco descon siderar negócios, atos e pessoas jurídicas por simples alegações formais e rótulos conceituais sem a devida, concreta e robusta demonstração de vantagem fiscal, real e palpável, por parte do contribuinte, através de ilícitos ou mesmo abusos perpetrados por este, de maneira intencional.

[...]

Assim, a ausência de *propósito negocial* ou da *motivação extratributária* demandam comprovação individual e concreta, não podendo ser presumidas.

[...] (*destacou-se*)

Registre-se que a natureza da operação realizada também foi determinante para a decisão acerca da qualificação da penalidade, e inclusive ensejou o não conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN contra o afastamento da qualificação da penalidade no julgado que se sucedeu à reforma deste paradigma, recurso aquele não conhecido no Acórdão nº 9101-006.285¹, valendo o seguinte destaque do voto condutor do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

Como se vê, o acórdão ora recorrido entendeu que o uso de holdings não efêmeras para adquirir o investimento, em uma operação de aquisição que envolveu dois grupos empresariais independentes, cujo controlador dos adquirentes estava domiciliado no exterior, não constituiria simulação, dolo ou fraude. Daí o afastamento da qualificação da multa de ofício na operação analisada.

[...]

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e votou pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano. Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

O primeiro paradigma (Acórdão nº 1301-001.220), por sua vez, tratou de glosa de amortização de ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico (ágio interno), assim descrito no voto condutor da decisão:

[...]

Percebe-se, assim, que foi a “criação artificial do ágio”, ocorrida dentro do mesmo grupo empresarial e como forma de dissimular uma verdadeira reavaliação, os fatos que ensejaram a manutenção da qualificação da penalidade no caso ora comparado.

Nesse contexto, e considerando que as operações aqui analisadas não envolveram o dito ágio interno, não há que se falar em similitude fático-jurídica com a decisão recorrida, razão pela qual descarto o primeiro paradigma como hábil a caracterizar o necessário dissídio.

Melhor sorte não tem o segundo paradigma (Acórdão nº 1103-000.857), do qual extraio os seguintes trechos do voto vencedor:

[...]

Verifica-se, assim, que a qualificação da multa nesse segundo caso comparado também partiu da constatação de ocorrência de simulação ante a artificialidade de ágio interno que indevidamente restou deduzido pela contribuinte. Daí a sua não comparabilidade para o fim pretendido pela recorrente.

Constata-se, assim, que a decisão acerca da operação analisada no segundo paradigma é absolutamente circunstancial, restando imprópria a extrapolação que a Contribuinte pretende a partir de algumas referências expressas em sua ementa e referências doutrinárias entremeadas em seu voto condutor.

A segunda matéria é *relativa à qualificação jurídica do deságio/ágio*, em face dos paradigmas nº 1201-001.559 e 1402-000.802. O primeiro paradigma foi confrontado por recurso especial não conhecido na reunião de julgamento de julho/2022. Já o segundo foi objeto de recursos especiais, sendo que o recurso fazendário foi conhecido e provido no Acórdão nº 9101-002.814 publicado em 23/06/2017, depois da interposição do recurso especial.

A Contribuinte principia a arguição desta divergência entremeadada com a anterior, referindo que o acórdão recorrido incorre em *erros crassos* ao ignorar a *amortização do deságio pela Recorrente*, bem como *afirmar que a IKPC-Par representa a continuidade da CCB*, e consignando que:

O acórdão paradigma só reforça o que a Recorrente vem alegando desde sua impugnação e que foi corretamente assimilada pela d. DRJ ao reconhecer como adequado o procedimento da Klabin Papel e Celulose (ex-IKPC-Par) em compensar seus próprios prejuízos fiscais acumulados com o seu lucro derivado da amortização do deságio originado na aquisição da CCB.

Com efeito, este elemento fático é essencial para determinar-se também o exame dos paradigmas seguintes relativos à natureza do deságio e da sua tributação. Não em relação a fatos controversos, mas à interpretação dos mesmos, ou seja, a qualificação jurídica dos fatos trazidos a debate sem controvérsia quanto à materialidade dos mesmos.

Na sequência, do primeiro paradigma (1201-001.559), a Contribuinte extrai as referências à *isonomia com tratamento fiscal de ágio e deságio em operação de incorporação de*

empresas do mesmo grupo econômico. Na sequência, embora pareça se confundir ao mencionar o acórdão recorrido como paradigma, a Contribuinte aduz:

Assim, diz o acórdão que ambos os elementos da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial – ágio/deságio têm a mesma natureza e devem ter o mesmo tratamento (claro um dedutível, outro tributado).

O acórdão paradigma dispõe o contrário – e dá tratamento diferenciado entre um e outro elemento fisco-contábil, pois considera como tributável na sociedade incorporada (dita incorporadora) – um deságio de si mesma.

No paradigma, a CSRF, finalmente arremata inexistir simulação em face do exercício e prática dos mesmos atos praticados pela Recorrente. Aqui como lá, o Fisco viu simulação onde ela não existiu, porquanto todos os atos praticados se revestiram das formalidades legais previstas e atingiram seus objetivos. Pelo que se vê, novamente temos soluções jurídicas diversas para SITUAÇÕES NORMADAS absolutamente SIMILARES.

No paradigma, fica evidente que a interpretação da norma tributária deve ser congruente quer se refira a ágio ou deságio. Inexistindo possibilidade de tratamento não equânime em face do exercício e prática dos mesmos atos praticados pela Recorrente. Aqui como lá, o Fisco viu ilicitude onde ela não existiu, porquanto todos os atos praticados se revestiram das formalidades legais previstas e atingiram seus objetivos. Pelo que se vê, novamente temos soluções jurídicas diversas para SITUAÇÕES NORMADAS absolutamente SIMILARES.

Do segundo paradigma (1402-00.802), a Contribuinte destaca a referência em ementa de que *não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais*, para argumentar que:

Ora, no caso concreto o acórdão recorrido aplica a norma de modo totalmente conflitante com o disposto nesta decisão paradigmática: determina a amortização de «deságio de si própria» quando aloca (indevida e ilegalmente) a tributação do deságio amortizado pela investidora pela sociedade investida (considerada a sociedade incorporadora).

Ou seja, se não há espaço para a dedutibilidade do «ágio de si mesmo» como pode haver tributação do «deságio de si mesmo» no caso da decisão recorrida?

Infere-se, do exposto, que a Contribuinte vislumbra uma indevida tributação do deságio de “si própria” quando o acórdão recorrido concorda com a glosa da compensação de prejuízos promovida depois da incorporação que também teria acarretado a tributação daquela receita.

A tributação do deságio foi suscitado, desde a impugnação, como circunstância que infirmaria a cogitação de simulação ou fraude na forma como se processou a incorporação questionada. Como dito em recurso especial, *se torna difícil de acreditar numa fraude fiscal em que se ofereça uma receita superior a 4 (quatro) vezes o prejuízo que se alega haver sido compensado por simulação.* Invoca sua liberdade de liquidar o investimento e a consequente realização do acervo patrimonial com a realização simbólica do deságio auferido por ocasião de sua aquisição, e entende que não pode ser essa mesma liberdade oposta a ela mesma para impedir-lhe de exercer a compensação de seus próprios prejuízos com os lucros que lhes são próprios e meramente simbólicos (mera formalidade na apresentação contábil do custo real). Diante de um ganho que seria simbólico, entende ser salutar a permissão de compensação de seus próprios prejuízos.

Ocorre que, em primeira instância, a confirmação do oferecimento à tributação do deságio prestou-se para afastar *a interpretação dos fatos como ocorrência de abuso de forma jurídica, para fins tributários*. E, no provimento do recurso de ofício, esta cogitação foi afastada sob o entendimento de que *tal realização se daria de qualquer maneira com a extinção do investimento após a incorporação, independentemente da forma adotada, investidora incorporando a investida ou vice-versa*.

Talvez sob esta ótica de que na operação reversa à realizada ter-se-ia tributação de deságio de “si mesma”, a Contribuinte indica os paradigmas que, em seu entendimento, negariam a dedutibilidade fiscal de ágio de si mesmo e, por consequência, a não tributação de deságio de si mesmo.

Caso seja esta a premissa da defesa da Contribuinte, importa afirmar a ausência de prequestionamento, porque a matéria não foi tratada no acórdão recorrido.

De fato, nota-se que o acórdão recorrido apenas refere o apontamento anterior acerca do deságio, consignado por ocasião do provimento ao recurso de ofício, mas não volta ao tema, bastando a este Colegiado, no acórdão recorrido, a constatação de que houve indevido aproveitamento dos prejuízos da sucedida, como se vê na conclusão do julgamento, que novamente se transcreve:

Realmente, as circunstâncias do caso concreto evidenciam que a incorporadora deixou de existir; que toda a atividade após o evento da incorporação derivava da incorporada, com o nome desta e no seu endereço; e que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora.

O que ocorreu foi que os lucros da empresa operacional (que continuou existindo) passaram a ser compensados com os prejuízos da holding (que deixou de existir), o que, de fato, não pode ser admitido.

Recorde-se que a Contribuinte opôs embargos de declaração ao acórdão recorrido, mas isto para suscitar erro presente desde a acusação fiscal, no sentido de que *o lucro compensado com os prejuízos da incorporadora (=sociedade investidora) – era o lucro da incorporada (=sociedade investida), vez que a natureza do ganho de capital denominado deságio calculado por força da avaliação do investimento da investida (sociedade incorporada) é ganho típico de sociedade investidora (a sociedade incorporadora), jamais podendo ser atribuído como ganho ou lucro da sociedade investida (também deficitária)*.

Contudo, diante da alegação *erro material na afirmação contida no final do 7º parágrafo da sentença sob embargo: «Toda a atividade deriva da incorporada, com o nome desta e no seu endereço.»*, seguiu-se a rejeição em exame de admissibilidade nos seguintes termos:

Assim, quando o sujeito passivo afirma nos embargos que “os documentos juntados aos autos contradizem e infirmam o aduzido”, ou que “o alegado prejuízo fiscal compensado com os lucros e ganhos da própria sociedade é de conhecimento do fisco, mas é omitido no presente feito”, pretende ao fim e ao cabo que sejam corrigidos supostos *errores in judicando*, além de não demonstrar ter havido *error in procedendo* por parte da Turma embargada.

Assim, ainda que a Turma tenha se enganado na análise dessas questões, tais vícios caracterizariam, no máximo, *errores in judicando*, e não *errores in procedendo*, daí porque não são passíveis de correção na estreita via dos embargos declaratórios.

Em tais circunstâncias, ainda que o art. 1025 do Código de Processo Civil, em aplicação subsidiária, determine que *consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade*, a rejeição do arguido em embargos, no presente caso, apenas integraria ao acórdão recorrido a circunstância da Turma não ter avaliado corretamente a natureza dos lucros reduzidos com a compensação indevida dos prejuízos fiscais, não sendo possível afirmar que esta Turma, na condição de Colegiado *a quo*, considerou tributável o deságio de “si mesmo”.

Registre-se, ainda, que para além dos argumentos antes referidos, a partir dos quais fez-se a inferência da qual resultou a conclusão de ausência de prequestionamento da matéria, a Contribuinte também desenvolve outros aspectos no enfrentamento de mérito de seu recurso especial, como exposto nos seguintes excertos:

4.2.8. Incorreto e ilegítimo seria o procedimento pretendido pela Fiscalização, na medida em que manter a glosa de perda de capital neste caso equivale a manter uma tributação de um ganho de capital que efetivamente não se materializou, pois o ganho real corresponde à diferença entre o valor do deságio e a suposta perda de capital glosada, como demonstrado. O deságio configura-se, na realidade, mero valor retificador do custo real (e, assim, não representa ganho nem receita real, mas puramente simbólico e formal, e por isso mesmo inseparável dos resultados reais da IKPC-PAR).

4.2.9. Com efeito, o custo real, do acervo líquido deve necessariamente levar em conta o deságio pago na aquisição (elemento redutor do custo de aquisição do acervo líquido). Se não se considerar dessa forma, teremos uma distorção absolutamente absurda. TRIBUTA-SE O LUCRO REAL E NÃO O IMAGINÁRIO E FICTÍCIO.

[...]

4.2.14. No caso concreto, a perda de capital no caso (mediante a realização do acervo patrimonial da CCB vertido para formação do capital da BACELL) é tão simbólica quanto o ganho de capital resultante do deságio amortizado (simbolicamente realizado) na incorporação. É justamente a soma de ambos os valores simbólicos que reflete o resultado real e efetivo da realização do acervo líquido -compondo o lucro real (efetiva base de cálculo dos tributos).

4.2.14.1. Neste particular, e do mesmo modo em que leva em consideração que o resultado da transferência do acervo patrimonial da atividade empresarial da CCB é efetivamente um resultado afeito à sociedade investidora: a IKPC-PAR e somente a ela – não resta outra expectativa nem outro modo de pensar o Direito senão o de atrelar a este resultado a dedução dos prejuízos acumulados da própria IKPC-PAR, e, assim, reconhecer (como a DRJ de São Paulo o fez) a legitimidade e licitude de sua compensação nos moldes como declarado.

Refere, nestas passagens, efeitos de perda de capital que não encontram qualquer abordagem no acórdão recorrido ou nos embargos de declaração opostos.

E, ainda que se admita que houve o prequestionamento da matéria, fato é que os paradigmas não trataram da impossibilidade de tributação da receita de deságio de “si mesmo”. A Contribuinte parece pretender afirmar esta decisão a partir da referência, no primeiro paradigma, de *isonomia entre o tratamento de ágio e deságio em operações de incorporação de empresas do mesmo grupo econômico*, e da afirmação, no segundo paradigma, de que *não há*

espaço para dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais.

Contudo, como se vê na própria ementa do segundo paradigma, Acórdão nº 1402-00.802, transcrita no recurso especial, a prática de “ágio de si mesmo” não aconteceu naqueles autos. Tratava-se, ali, de *ágio efetivamente pago na aquisição societária* no Banco do Estado de São Paulo S/A (Banespa) por Banco Santander Central Hispano S/A, sociedade espanhola, que internaliza o ágio pago em sociedade veículo que veio a ser extinta por incorporação para viabilizar a amortização fiscal do ágio no Brasil. Logo, inexistente qualquer discussão, no referido paradigma, que possa se contrapor ao decidido no acórdão recorrido. A citação de “ágio de si mesmo” é feita, justamente, para negar sua ocorrência naqueles autos.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 1201-001.559, de forma semelhante, trata de ágio efetivamente pago por Guaraniana S/A na aquisição de Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia - Coelba, e transferido para empresa veículo com vistas a viabilizar sua amortização fiscal como no caso antecedente. A questão da tributação do deságio surge em razão de argumento de defesa do sujeito passivo, que defende a dedutibilidade do ágio em face do *entendimento da Receita Federal no que tange à tributação do deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo, como as ocorridas no presente caso*. Contudo, no referido paradigma foi dado provimento ao recurso voluntário sob o entendimento de que o ágio teria sido regularmente pago por terceiro e a legislação que permitiu sua amortização, editada no contexto do Programa Nacional de Desestatização, autorizou *a utilização de várias estruturas societárias possíveis para a implementação da política, inclusive por meio de empresas veículos*. Logo, referido julgado, ao rejeitar a classificação do ágio como de “si mesmo”, não enfrenta a alegação de isonomia entre o tratamento fiscal do ágio e do deságio nesta natureza.

Assim delineado o debate que a Contribuinte pretendeu devolver a este Colegiado, esta Conselheira, vencida no conhecimento do recurso especial, acompanha a I. Relatora por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial especialmente porque a Contribuinte não logrou infirmar, nas instâncias precedentes, que a tributação do deságio ocorreria de qualquer forma.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA