



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720742/2012-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.015 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ACTA ENGENHARIA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando recorrido e paradigmas se distanciam e as matérias respectivas não perpassam ao teste de aderência, capaz de trazer o exame da divergência jurisprudencial para a CSRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado(a)), Andrea Duek Simantob (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao critério legal para valoração de operações apontadas como simuladas em primeira matéria; e quanto à possibilidade de apuração do lucro real diante da não apresentação, pela Contribuinte, do LALUR, segunda matéria em discussão.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão n.º 1302-002.062, de 21/03/2017, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu dar provimento ao recurso voluntário, proferindo o julgamento sintetizado nas seguintes ementa e dispositivo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL CISÃO PARCIAL CONSTITUIÇÃO DE NOVA PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURADA.

Nem toda ação ou omissão do contribuinte com o fito de reduzir sua base tributável antes da ocorrência do fato gerador pode ser enquadrada como fraudulenta, pois somente aquelas que sejam ilícitas poderiam levar a tal conclusão.

Não se pode enquadrar como simulação a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido em integralização, pois se trata apenas de um negócio jurídico indireto, pelo qual a nova sociedade é constituída para surtir os efeitos que lhes são próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LUCRO REAL DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

A falta de escrituração do Lalur não autoriza a Autoridade Fiscal a tomar como lucro real o lucro contábil apurado pela SCP. Se não apresentado o Lalur da SCP após devidamente intimada a sócia ostensiva, deve ser arbitrado o lucro da SCP.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, em DAR provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich que divergiu com relação à infração 001 (Ganho de Capital). O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pelas conclusões do relator quanto à infração 001.

O processo tem origem com a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL em desfavor da Recorrente por irregularidades constatadas pela autoridade fiscal, dentre as quais a apuração de ganho de capital decorrente de alienação de bem imóvel e a apuração do lucro real sem a apresentação, pela Contribuinte, do LALUR, conforme descrição constante no Termo de Verificação Fiscal.

Inconformada com a autuação, a pessoa jurídica apresentou a competente impugnação ao lançamento, e a decisão de primeira instância, antes recorrida, manteve integralmente o crédito tributário constituído.

A decisão *a quo*, conforme ementa e dispositivo acima transcritos, deu provimento ao recurso voluntário.

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1.883 a 1.910) à 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, arguindo dissídio jurisprudencial em relação às matérias acima informadas.

A Recorrente, após sintetizar o processo até a atual fase, alega a ocorrência de dissídio interpretativo em relação a duas matérias. A primeira delas é designada por “simulação”

e as principais razões apresentadas visando demonstração da ocorrência da divergência jurisprudencial são as seguintes:

- o acórdão recorrido desconsiderou todos os fatos descritos no Relatório de Ação Fiscal, onde resta demonstrada a ocorrência de simulação na utilização da Acta Engenharia e Participações LTDA; argumentando o recorrido que o planejamento fiscal é lícito, uma vez que os atos e procedimentos adotados pela Contribuinte, ou ainda, pelo Grupo Acta, não afrontaram qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, além de realizarem operações devidamente fundadas em interesse de cunho comercial e operacional das partes envolvidas.;

- diante de fatos que denunciam uma simulação com finalidade de redução de tributo entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, o negócio jurídico deve ser desconsiderado, devendo prevalecer a substância do ato, e não tão somente a forma;

- o acórdão recorrido escora a licitude da operação simulada no princípio da legalidade, já que não há norma proibitiva da organização negocial da forma perpetrada;

- inobstante o direito do Contribuinte de organizar seus negócios do modo como lhe aprouver, há obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados, servindo tal critério de limite para o direito de auto-organização social;

- o entendimento esposado pela recorrente é consonante a jurisprudência do acórdão 104-21675:

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE – (...). CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL – (...) SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO – (...). OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA – (...). AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA – (...). DECADÊNCIA - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – (...). ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS – (...) Recurso Negado.

Leciona Marco Aurélio Greco:

“... creio que há um outro aspecto a ser ponderado, quando se examina o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente à existência do direito, mas sim ao seu uso, ao modo de seu exercício. A pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de organizar sua vida, este direito pode ser utilizado pelo contribuinte sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer ‘planejamento’ é admissível?”

- nenhum direito é ilimitado;

- o ilícito pode ser praticado por abuso de direito, assim tratado por Marco Aurélio

Greco:

“categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as

partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento jurídico assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito, a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos”

- a auto-organização com finalidade exclusiva de pagar menos tributo constitui abuso de direito, podendo o fisco se recusar a aceitar seus efeitos no âmbito fiscal ;

- a fiscalização constatou a existência de simulação pois o fisco teria provado que a Acta Engenharia e Participações teria existência apenas formal, para realização da venda de imóvel;

- o fato de não haver disposição normativa que vede os atos praticados pela Contribuinte não é suficiente para torná-los válidos;

- o acórdão da DRJ sintetizou o trabalho probatório da seguinte forma:

A engenharia societária executada pela impugnante, como bem afirmado pela autoridade autuante, promoveu o deslocamento irregular da base tributável para pessoa jurídica criada pela própria interessada, através de medidas encadeadas da seguinte forma:

- *Constituição de uma nova empresa tributada pelo lucro presumido (Empreendimentos e Participações Ltda), tendo como objeto social a gestão e administração de propriedade imobiliária, aí incluída a venda de terrenos;*
- *Integralização do capital da empresa constituída (Acta Empreendimentos e Participações Ltda), em grande parte, com um terreno denominado loteamento aquarius, de propriedade da Acta Engenharia Ltda;*
- *Subsequente venda (pela Acta Empreendimentos e Participações Ltda) do imóvel denominado loteamento aquarius a terceiros (empresa Aquarius SPE Ltda, que acabara de ser constituída já com a finalidade de adquirir o imóvel);*
- *Retorno à Acta Engenharia Ltda e sócios, via distribuição de lucros, de grande parte dos recursos obtidos com a operação de venda do terreno.*

Trata-se de hipótese abusiva de planejamento tributário, cujo conjunto de operações possuem fim diversos dos declarados, caracterizando vício de vontade, e em outras palavras, simulação, conforme definição contida no inciso I, do § 1º, do art. 106, do Código Civil, in verbis:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

- o ordenamento jurídico não protege empresas que não existam de fato, mas apenas no papel (Código Civil, arts. 981 e 982);

- o Código Civil protege apenas os contratos com vínculos lícitos e com utilidade no âmbito individual e social, sendo a causa de fundamental importância em sua análise;
- a organização societária analisada nos autos teve a finalidade de esconder o negócio jurídico almejado;
- há precedente administrativo que concluiu pela manutenção da tributação quando constatado ato dissimulado:

Acórdão 104-21.610

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se verificando outro vício insanável no lançamento, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal. NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - INOCORRÊNCIA - O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal. IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma sequência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. JUROS MORATÓRIOS - SELIC - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. O percentual de juros a ser aplicado no cálculo do montante devido é o fixado no diploma legal vigente à época do pagamento. Preliminares rejeitadas. Recurso negado. (destaques acrescidos)

- a fiscalização não fundamentou a desconsideração dos atos jurídicos praticados no art. 116, parágrafo único do CTN, ainda carente de regulamentação;
- os atos e negócios jurídicos apurados no processo são contaminados pela ilicitude, com práticas caracterizadas como dolo, fraude ou simulação, aplicável o previsto no art. 149, VII do CTN;
- a contratação de empresa que não existe de fato é uma forma de simulação;

A segunda matéria que a Recorrente apresenta para julgamento é indicada como “insuficiência de recolhimentos na SCP Acta/Tomazelli” e seus argumentos para demonstrar o alegado dissídio interpretativo são os seguintes:

- o acórdão DRJ bem explicitou a questão nos seguintes termos:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

O prejuízo compensável está assim regulado pelo caput do art. 509, do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

Uma vez que impugnante não registrou destacadamente no seu Livro de Apuração do Lucro Real o eventual prejuízo compensável resultante das operações da sociedade em conta de participação de que é sócia ostensiva, e deixou de apresentar, mesmo após intimada, o Lalur da referida sociedade, estava impedida a autoridade autuante de considerar tais valores no cálculo do montante de tributos devidos, na forma da legislação supramencionada. Assim, entendo como correto o lançamento não merecendo, neste aspecto, nenhum reparo a autuação.

- tais conclusões foram infirmadas pelo Recorrido, que considerou ser devido o arbitramento;
- não é qualquer irregularidade na escrita fiscal que autoriza o arbitramento;
- antes do arbitramento, cabe à autoridade fiscal apurar o lucro real, consoante jurisprudência do CARF, o arbitramento não é sanção, mas forma de apurar o lucro;
- no caso dos autos, restou constatado que os registros contábeis permitiram a apuração do lucro real utilizado como base para o lançamento;
- o ilícito relativo ao lançamento resumiu-se à compensação de prejuízos fiscais não comprovados no LALUR, não na escrita contábil da empresa;
- esta conclusão é corroborada por julgamentos administrativos, a exemplo do expresso no acórdão nº 103-04.792, com destaque para as seguintes passagens do voto condutor:

“A questão do arbitramento dos lucros de pessoa jurídica já mereceu inúmeras manifestações desse Colegiado, sendo que, por último, firmou-se o entendimento de que o critério a ser utilizado para análise de cada caso deve observar, em princípio duas modalidades de irregularidades: aquelas simplesmente formais, sem maiores consequências para a apuração do lucro real; e as irregularidades materiais, substanciais, que possam resultar na ineficácia da contabilização e, de consequência, alterar fundamentalmente os elementos necessários à determinação do lucro a ser oferecido à tributação.

No caso concreto podemos constatar que foram apontadas irregularidades que, de acordo com a classificação retro mencionada, são consideradas substanciais ou capazes de vulnerar o sistema contábil, a ponto de torná-lo imprestável à determinação da base de cálculo do tributo pelo método geral, qual seja, o lucro real.

Além da escrituração do livro 'Diário' não estar de acordo com as normas técnicas universalmente aceitas, peca ela por utilizar-se de códigos que durante toda fase processual não foram adequadamente esclarecidos." (Grifos não constantes do original).

- a escrita imprestável é aquela que nada informa ou que contém vícios que não permitam sua correção;
- não há nos autos provas de que a escrita contábil da empresa fosse imprestável;
- antes de concluir pela imprestabilidade do registro contábil com base em suposto lucro excessivo, seria de se averiguar outras causas para a ocorrência;
- a autoridade tributária, diante de registros de receitas omitidos, faculta ao contribuinte a comprovação de eventuais custos ou despesas ainda não reconhecidos;
- a Contribuinte se recusa a comprovar tais custos e despesas e em seguida alega a imprestabilidade do registro contábil em decorrência da distorção por ela mesmo provocada;
- o art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual as irregularidades e incorreções não importarão nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo do sujeito passivo, salvo quando ele próprio tenha lhes dado causa, o que é a situação dos autos.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para reformar o acórdão recorrido a fim de restabelecer a decisão de primeira instância.

Essas as razões do recurso, em síntese.

A então Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, competente para análise da admissibilidade do recurso especial, a ele deu seguimento parcial, nos termos do despacho de admissibilidade exarado em 27/06/2017 (fls. 1.914 a 1.926), considerando que foi demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e a segunda divergência apontada pela Recorrente, admitindo-se como paradigmas os seguintes acórdãos:

Acórdão 1401-001.836, de 23/03/2017 (suspensão de imunidade)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006

[...]

APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros. [não tem SCP aqui]

[...]

Acórdão 1801-000.878, de 02/02/2012 (valores declarados em DIPJ divergentes) - confronto entre os dados escriturados e aqueles informados na DIPJ, relativo ao ano-calendário de 2006, com os valores declarados/pagos registrados nos sistemas da Secretaria da Receita Federal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE NEGADA.

Não se reconhece a nulidade do auto de infração quando verificados os requisitos do artigo 10, III do Decreto n. 70.235/72 e a observância do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

IRPJ E CSLL. COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES.

À falta de escrituração do LALUR e de comprovação de apuração de prejuízos fiscais, não há o dever de ofício da autoridade administrativa de sua recomposição. [não é de SCP]

[...]

Irresignada com a negativa de seguimento do recurso especial em relação à primeira matéria arguida (simulação – critério legal de valoração), a Recorrente interpôs agravo, que foi acolhido pelo então Presidente do CARF, conforme despacho de fls. 1.936 a 1.948.

Para esta matéria, foram indicados os seguintes paradigmas a fim de evidenciar o dissídio jurisprudencial:

Acórdão 104-21.498 (reorganização societária/circunstâncias específicas que diferem do contexto do recorrido acerca dos fatos que ensejaram a simulação)

PAF – NULIDADE DO PROCEDIMENTO – AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO NA FASE PRELIMINAR AO LANÇAMENTO – *Não há que se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto que o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte, resguardadas nesta fase as garantias do contraditório e da ampla defesa.*

SIMULAÇÃO – CONJUNTO PROBATÓRIO – *Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. [precisa verificar qual seria o caso fático]*

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA – *O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA – O princípio da liberdade de autoorganização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996).

[...]

Acórdão 2402-003.813 [outra situação]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

SIMPLES. RECOLHIMENTOS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Eventuais recolhimentos na sistemática do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL devem ser deduzidos das contribuições previdenciárias apuradas sobre a folha de pagamento, nos percentuais destinados à previdência social.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão de recurso voluntário, despacho de admissibilidade de recurso especial e do despacho em agravo em 12/09/2017 e apresentou em 20/09/2017, tempestivamente, contrarrazões com os seguintes argumentos principais:

- o despacho de admissibilidade do recurso especial não admitira o seguimento em relação à primeira matéria;
- para o reexame da apontada simulação seria necessário nova apreciação das provas produzidas, o que não seria permitido no âmbito da CSRF;
- a decisão exarada no despacho em agravo não traduz a hermenêutica do regimento interno do CARF;
- a ementa do primeiro paradigma da primeira divergência arguida revela que a caracterização da hipótese de simulação depende do exame do conjunto probatório dos autos, não havendo como se reformar o recorrido sem o reexame das provas do processo;
- a matéria examinada pela primeira divergência (simulação) é de cunho eminentemente probatório e que a Recorrida carrou aos autos os elementos necessários à comprovação da legitimidade da operação;
- o julgamento de segunda instância analisou todas as provas dos autos, prestigiando a documentação apresentada pela então Recorrente;

- não cabe à CSRF reexaminar toda a instrução probatória;
- há jurisprudência pela inadmissibilidade do recurso especial quando há necessidade do reexame de provas:

"RECURSO DE DIVERGÊNCIA - ANÁLISE DA PROVA - INADMISSIBILIDADE. A admissibilidade de recurso especial baseado na divergência de interpretação jurisprudencial tem por fundamento o dissenso de interpretação da legislação tributária. Não se conhece de recurso especial que exige o reexame da prova para que possa ser decidido.

Recurso especial não conhecido." (Acórdão CSRF/04- 00.752, Sessão de 12/12/2007) grifos nossos

"RECURSO ESPECIAL — PRESSUPOSTO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL INEXISTÊNCIA — Não se conhece do apelo que não demonstra a existência de decisão paradigmática em face da vergastada, especialmente quando esta repousa no exame da prova. A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem por intuito dirimir conflitos de teses e não é instância apropriada para reexame da prova. Recurso especial não conhecido." (Acórdão CSR1-701-05.292, Sessão de 21/09/2005) grifos nossos

- não fora determinado de modo preciso e explícito quais normas poderiam legitimar os procedimentos adotados pela fiscalização no sentido de desconsiderar os contratos e negócios jurídicos formalmente realizados;
- a decisão da DRJ fundamentou-se não em normas indicadas pela fiscalização, mas em dispositivos do código civil;
- o julgamento proferido pela DRJ foi tomado por maioria, com parte da Turma votando pelas conclusões e parte da Turma vencida na questão do IRPJ sobre ganho de capital;
- considera que o recurso especial não deve ser conhecido nesta matéria em função do necessário reexame das provas dos autos, o que seria vedado regimentalmente;
- a matéria que resultou nos acórdãos paradigmas é distinta da dos presentes autos, razão pela qual não podem ser considerados divergentes para fins de seguimento do recurso especial;
- o lançamento não encontra similaridade com os paradigmas indicados, o que levaria ao não conhecimento do recurso especial também quanto à segunda matéria em julgamento;
- os paradigmas indicados para a segunda divergência não abordam matéria similar à do recorrido, não se caracterizando a divergência;
- o acórdão recorrido não se posicionou pelo arbitramento do lucro apenas em função da ausência do LALUR, mas também pelo fato de que a escrituração contábil não permitiria a apuração do lucro real;
- resta clara a ausência de semelhança entre os julgados cotejados, já que o recorrido trata da carência de precisão da escrita fiscal da empresa autuada;
- nos paradigmas apresentados essa circunstância não fora aventada, concluindo-se que naqueles casos a escrita fiscal estaria regular;
- não merece reparo o acórdão recorrido.

Ao final, requer que não seja conhecido ou, se conhecido, seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se a decisão recorrida em sua integralidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

O seguimento recursal foi autorizado pelo respectivo despacho de admissibilidade fls. 1.914 a 1.926 quanto à segunda matéria e pelo despacho em agravo (fls. 1.936 a 1.948) quanto ao primeiro dissídio e sua admissibilidade foi questionada pela Contribuinte.

O conhecimento da primeira matéria apontada pela Fazenda em seu recurso especial também foi objeto de questionamento pelo sujeito passivo, que valeu-se em grande medida dos argumentos apresentados no despacho de admissibilidade do recurso especial, que lhe havia negado seguimento. Em suma, aduz que a matéria não deve ser conhecida pelo Colegiado em razão de que se constitui em questão de fato, dependente portanto de análise probatória, e em função desta característica, não haveria similitude fática entre o recorrido e os paradigmas.

A primeira matéria devolvida para análise do Colegiado diz respeito aos efeitos da simulação sobre a operação de compra e venda cuja tributação pretendeu a recorrida ver diminuída.

Sobre o tema, importa trazer à colação passagem do termo de verificação fiscal, segundo o qual a Acta Empreendimentos e Participações fora criada a partir da cisão parcial da Acta Engenharia Ltda com a finalidade de alienar bens imóveis transferidos no momento da cisão.

Afirma, ainda, a autoridade fiscal que a Acta Empreendimentos registrou receita operacional apenas em 2009, não possuía empregados registrados, tampouco foram contratados serviços de terceiros no período auditado. No mesmo termo, está registrado que os imóveis que foram alienados eram denominados na contabilidade da Acta como “loteamento Aquarius” ao passo que empresa adquirente foi a Aquarius SPE – Planejamento e Desenvolvimento de Empreendimentos Imobiliários, fatos indicativos de que a operação de compra e venda estaria em negociação mesmo antes da criação da empresa compradora. Ressalta ainda que entre a cisão parcial e a operação de compra e venda decorreram pouco mais de 2 meses, enquanto os imóveis objeto da transação seriam de propriedade da Acta Engenharia há mais de 24 anos. Tudo conforme seguintes excertos do termo de verificação fiscal:

17. A Acta Empreendimentos e Participações Ltda foi constituída, pelo menos no primeiro momento, exclusivamente, para realizar a alienação do terreno que pertencera à Acta Engenharia Ltda. Entre a constituição da Acta Empreendimentos e Participações Ltda (28/08/2007) e a formalização da escritura de venda do terreno à Aquarius Ltda (08/11/2007), transcorreram pouco mais de 2 (dois) meses. Como se trata de uma

operação de valor considerável, envolvendo além dos aspectos econômicos, questões jurídicas relevantes como a comprovação de propriedade, certidões de ônus, e outros procedimentos burocráticos, é razoável supor que a negociação e a concretização de fato da operação tenha ocorrido antes mesmo da constituição da Acta Empreendimentos e Participações Ltda. Nesse sentido, não surpreende o fato de que o terreno, já denominado “loteamento **Aquarius**” quando da constituição da Acta Empreendimentos e Participações Ltda, tenha sido alienado exatamente à **Aquarius** Spe Ltda. Portanto, conclui-se que a constituição da Acta Empreendimentos e Participações Ltda cumpriu exclusivamente o objetivo de, em relação aos resultados obtidos na alienação do terreno, deslocar a incidência tributária do lucro real para o lucro presumido, indevidamente favorecendo à Acta Engenharia Ltda em desfavor da Fazenda Pública.

18. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal emitido em 27/08/2012, formulou o contribuinte manifestação datada de 03/09/2012 (cópia anexa), na qual **alegou**, em síntese, **que** é normal (suficiente) o período de tempo transcorrido para a negociação e formalização da venda do terreno denominado loteamento aquarius (pouco mais de dois meses): é “(...) *cedição no meio imobiliário, que 2 (dois) meses é tempo suficiente para que uma transação, mesmo que de grande porte como esta, possa ser concluída (...)*”; **que** a empresa Acta Empreendimentos e Participações Ltda não foi constituída com o fim específico de promover a alienação do terreno denominado loteamento aquarius; **e que** a empresa Aquarius Ltda (adquirente do terreno denominado loteamento Aquarius) “provavelmente” foi constituída com o propósito específico de construir empreendimento imobiliário no local, aproveitando-se do já conhecido nome da área.

19. Quanto à primeira questão, o exíguo prazo para a efetivação da alienação do terreno, mesmo admitindo a alegação do contribuinte, de ser “*tempo suficiente*”, ainda assim foge à razoabilidade a cadeia temporal dos eventos. O imóvel foi adquirido pela Acta Engenharia Ltda em 31/12/1982, onde permaneceu em seu ativo não circulante por mais de 24 (vinte e quatro) anos e 10 (dez) meses, sendo “transferido” para outra empresa do grupo no ato de sua constituição, em 28/08/2007, quando, imediatamente, foi deflagrado o processo de venda a terceiros. Processo rapidamente concluído, em pouco mais de 2 (dois) meses, no dia 08/11/2007. Ou seja, ainda que pouco mais de dois meses seja tempo suficiente para a realização de uma transação imobiliária de grande porte, como afirma o contribuinte, não há como explicar (sem excluir da equação o fator tributário) a coincidência entre constituição de outra empresa do grupo e a concomitante precipitação do processo de venda do imóvel adquirido há décadas.

20. A segunda alegação do contribuinte foi de que a Acta Empreendimentos e Participações Ltda “(...) *não foi criada somente para a realização da transação comercial (...)*” sob análise. Que “(...) *ela opera, está em pleno funcionamento e possui diversos outros negócios (...)*”. O fato concreto, porém, como pode ser observado nos balanços patrimoniais e nos demonstrativos de resultados apresentados (período 2008 a 2011, com cópias anexas), é que, apesar de ativa, a empresa, com exceção do ano de 2009, quando houve indicação da venda de terreno no valor de R\$ 350.698,45, não mais registrou receitas operacionais. Com relação ao ativo, em 2008 registrava na conta imóveis a comercializar o valor de R\$ 1.850.000,00, montante elevado para R\$ 3.000.000,00 em 2009, permanecendo estável desde então. Quanto a empregados, não foram identificados vínculos no período, e também não foi observada a contratação de serviços de terceiros (de acordo com informações prestadas nas DIPJ, anexas ao processo). De qualquer modo, o fato relevante é que a criação da empresa cumpriu o objetivo de concretizar a operação de venda do terreno, desviando o curso da incidência tributária, indevidamente favorecendo o contribuinte.

21. Registra também o contribuinte que a empresa Aquarius Ltda fora “(...) *criada, (...), provavelmente, com o intuito específico de construir empreendimento imobiliário no local, aproveitando do já conhecido nome da área (...)*”. O que de certo modo faz sentido, mas que também confirma a existência de uma negociação prévia, anterior até mesmo à constituição da Aquarius Ltda, corroborando o entendimento de que não foi mera coincidência a sincronia entre as operações:

[...]

O recorrido, quando aborda o tema, concentra sua fundamentação na legalidade do procedimento de cisão parcial da empresa, haja vista a ausência de norma impeditiva.

Por que então seria indevida a cisão feita pela recorrente, para constituir a Acta Empreendimentos e lhe transferir a propriedade de imóvel, para futura venda? O autuante não explica, mas apenas sustenta que a recorrente promoveu indevidamente o deslocamento da base tributável para a Acta Empreendimentos.

Alerto que não se pode enquadrar a conduta da recorrente como simulação, pois a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos. Com o fito de melhor aclarar o meu entendimento, valho-me de exemplo meramente ilustrativo: alguém que simula uma compra e venda para dissimular uma doação, não deseja os efeitos que são próprios da venda o pagamento, pois deseja os efeitos da doação. No caso em tela, os efeitos buscados pelos autuantes ao criarem a Acta Empreendimentos eram justamente os efeitos formais e visíveis de tais atos.

[...]

Frise-se que, como já anteriormente pontuado, os resultados ulteriores buscados ao se criar a Acta Empreendimentos eram todos lícitos, ao não ser que existisse norma que impusesse ao contribuinte a obrigação de, diante de dois caminhos lícitos, optar por aquele que levaria ao maior ônus tributário.

[...]

Por essas razões, entendo que ainda que estejamos diante de uma elisão fiscal, não há respaldo no ordenamento jurídico pátrio para o autuante desconsiderar a personalidade jurídica da Acta Empreendimento e incluir nas bases tributáveis da recorrente o ganho de capital por aquela auferido. Razão pela qual voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto.

Segue a questão posta para deliberação: é lícito o encadeamento de operações procedido pela Contribuinte com vistas a reduzir o valor tributável da operação de compra e venda? Ou, por outras palavras, a cisão parcial com o surgimento de nova empresa cuja atividade resumiu-se à venda do ativo recebido no momento de sua criação com expressiva redução da base de cálculo do IRPJ se comparada à venda caso tivesse sido realizada pela antecessora, está protegida pelo ordenamento jurídico?

O primeiro acórdão paradigma indicado (104-21.498), diz respeito a julgado relacionado a ganho de capital, sujeito à incidência do imposto de renda da pessoa física (IRPF), apesar de analisar situação apontada como simulada, definindo os efeitos tributários dela decorrentes, não tem o condão de devolver o tema, data máxima vênica, a esta CSRF, conforme se verifica de trechos pinçados do voto condutor do julgado:

Um rápido relance sobre o conjunto de operações acima, realizadas em sequência, na mesma data e mediante estipulação prévia, permite concluir que as partes envolvidas se utilizaram de um caminho tortuoso para atingir o mesmo objetivo que seria alcançado com uma simples operação de compra e venda.

[...]

Destarte, uma vez que as operações societárias objeto da autuação revelam a inexistência de *affectio societatis*, obviamente a intenção dos contratantes, ao realizarem as transações em foco, não era aquela que aparentava ser, o que efetivamente caracteriza a simulação.

[...]

Assim, conforme a doutrina colacionada, o negócio jurídico indireto é incompatível com a simulação. Destarte, no caso em apreço não há que se falar em negócio jurídico indireto, tendo em vista que os atos praticados configuraram simulação, por meio da qual uma operação de compra e venda foi encoberta por integralização de capital seguida de cisão parcial e seletiva. Havia, portanto, dois negócios, um formal e outro subjacente, o que efetivamente descarta o argumento do negócio jurídico indireto.

Perquirindo-se acerca da motivação que levaria o contribuinte a perpetrar os atos praticados, inafastável é a conclusão no sentido de que a intenção das partes era a de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Nesse passo, o autuante, bem como o julgador de primeira instância, corretamente apontaram as características do negócio ora tratado, que efetivamente indicam a intenção de evitar a ocorrência do fato gerador, mediante ação fraudulenta de simulação, a saber:

[...]

Em face de todos esses argumentos, o contribuinte limita-se a reprisar as razões contidas na impugnação, no sentido de que teria realizado um negócio jurídico indireto, ao invés de simulação. Como já foi demonstrado, não se tratou de negócio indireto, visto que existiram dois negócios, um aparente e outro subjacente, sendo que este último teria como consequência a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, exatamente o que o contribuinte quis evitar mediante a fraude.

[...]

No recurso, o contribuinte volta a argumentar no sentido da licitude de cada uma das operações, restando a esta Conselheira reiterar e adotar as razões do Julgador de primeira instância, aduzindo que tal justificativa não mais encontra amparo no ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição Federal de 1988. Com efeito, conceitos como "licitude de cada uma das operações" e "autonomia da vontade" vêm sendo relativizados, quando em contraposição a princípios constitucionais, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva e do interesse público.

[...]

Conclui o acórdão paradigma que a autoridade fiscal comprovou que no caso em julgamento existiam dois negócios, um formal e outro subjacente, o que descarta a hipótese de negócio jurídico indireto. Informa ainda que as alegações de licitude das operações e de autonomia da vontade vem sendo relativizados pelos princípios da isonomia, interesse público e capacidade contributiva.

Já o segundo paradigma indicado sobre o tema ora em julgamento traz as seguintes fundamentações:

Como venho defendendo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, entendo que independentemente da existência de norma que fundamente o meio adotado, a prevalência do conteúdo sob a forma, Princípio da Verdade Material, eleva o propósito negocial ao centro da discussão sobre a licitude ou não do planejamento fiscal.

Ainda que as pessoas jurídicas envolvidas tenham sido formalmente constituídas, como demonstra o minucioso e extenso conjunto probatório, de fato, foram com a única e exclusiva finalidade de redução de tributos.

As pessoas jurídicas foram manipuladas como instrumento da economia evasiva de tributo sem que se possa identificar e sustentar, como de fato não o fez o recorrente, qualquer outra finalidade.

[...]

Por tudo, entendo que houve uma arquitetura juridicamente formalizada, mas sem qualquer propósito negocial que não seja a redução das obrigações tributárias.

Pois bem. Nos presentes autos, restou demonstrado que a cisão parcial da Acta Engenharia, com versão de parte de seu patrimônio (terrenos) em favor da recém criada Acta Empreendimentos, teve como objetivo principal, como meta, como fim, a redução da obrigação tributária decorrente da previamente acordada operação de compra e venda dos ditos terrenos.

Tivesse a operação sido realizada pela Acta Engenharia, o produto da venda estaria sujeito à tributação do IRPJ em função do ganho de capital, que girou na casa dos R\$ 12 milhões, conforme termo de verificação fiscal.

A operação meramente formal de criação da Acta Empreendimentos, que não teve existência real, conforme restou demonstrado, teve o condão de reduzir a base tributária para pouco mais de R\$ 3,5 milhões, ocasionando grave e direto prejuízo à Fazenda Nacional. Embora, como nos paradigmas indicados, os atos antecedentes da venda formal tenham sido praticados de maneira formal e sem qualquer vedação legal, não se evidenciou qualquer propósito negocial nas operações realizadas, além da substancial economia às custas dos tributos devidos.

Assim, em face de os casos comparados serem dissonantes, não havendo como inferir de que forma o colegiado do paradigma trataria a questão posta no acórdão recorrido, entendo que a divergência não resta caracterizada.

A segunda matéria devolvida diz respeito à possibilidade, ou não, de apuração do IRPJ com base no lucro real quando a Contribuinte não apresenta o LALUR.

Sobre o tema, cabe registrar as seguintes passagens do termo de verificação fiscal:

34. No caso em tela, como sócio ostensivo da SCP, coube à Acta Engenharia Ltda a apuração dos resultados e o recolhimento dos tributos devidos. E para apurar os esses resultados, a Acta Engenharia Ltda promoveu a contabilização da SCP em livros próprios (Livros Diários específicos), adotando a mesma sistemática do sócio-ostensivo, com a apuração do lucro real com base anual. Assim procedendo, foi apurado na SCP, no ano calendário 2008, o lucro líquido de R\$ 632.775,18, como demonstrado no Demonstrativo de Resultados do Exercício – DRE, cópia anexa.

35. No que se refere ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os resultados apurados na SCP, com exceção das estimativas mensais relativas a 01/2008 (objeto de pedidos de compensação posteriormente), nada mais foi recolhido pelo contribuinte.

*36. Quanto a eventuais aproveitamentos de **prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL**, cabe o registro de que SCP, no ano calendário 2008, apesar da existência de prejuízos acumulados no balanço patrimonial, nada informou no Lalur (destacadamente no próprio Lalur do sócio ostensivo, ou em Lalur específico para a SCP – não apresentado pelo contribuinte, apesar de formalmente intimado a fazê-lo), ou em eventual livro específico para a*

apuração de bases negativas da CSLL, como disciplinam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, e art. 515, do Decreto nº 3.000, de 1999.

*37. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal emitido em 27/08/2012, formulou o contribuinte resposta datada de 12/09/2012 (cópia anexa), na qual **alegou**, em síntese, que de 2006 a 2009, período de duração da obra relativa ao empreendimento conduzido pela SCP (contrato firmado com a Cesan para o esgotamento sanitário do bairro Manguinhos, Serra/ES), o resultado, considerando os custos orçados, representou um prejuízo total de R\$ 72.898,69 (sendo registrado prejuízo de R\$ 25.898,01 no ano calendário 2008); e que foram levantados balancetes financeiros para acompanhamento gerencial.*

38. Como se sabe, os resultados financeiros das sociedades são regulados na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária. Nesse sentido, para assegurar a separação entre a escrituração comercial e fiscal, atendendo ao disposto no art. 177, §2º, da Lei nº 6.404, de 1976, foi instituído o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur. Portanto, para o reconhecimento de prejuízos com fins fiscais, não basta a escrituração comercial ou a elaboração de balancetes financeiros como procedeu o contribuinte em relação à SCP. É imprescindível a escrituração do Lalur, com os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real, e os registros correspondentes nas contas de controle. Assim, na ausência de Lalur com informações específicas da SCP, considerando que sobre esse tema o procedimento fiscal limitou-se ao ano calendário 2008, foram considerados os resultados escriturados pelo contribuinte no Livro Diário da SCP, como expressos no Demonstrativo dos Resultados do Exercício – DRE (cópias anexas ao processo).

De acordo com a autoridade fiscal, a Contribuinte ora recorrida, sócia ostensiva da SCP Acta/Tomazelli também auditada, promoveu a contabilização dos atos e fatos contábeis desta em livro diário próprio, devidamente apresentado à fiscalização onde está registrado lucro líquido no ano-calendário 2008.

Inobstante a entrega do livro diário, o acórdão recorrido considerou que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL deveria ser o lucro arbitrado, já que a Contribuinte, ainda que intimada, não apresentara o LALUR. Seguem excertos do voto condutor do julgado a respeito da matéria:

Ora, em razão da falta de escrituração do Lalur o autuante tomou como lucro real o lucro contábil apurado pela SCP Acta/Tomazelli na DRE a fls. 418, o que não encontra respaldo na legislação de regência do IRPJ. Se não foi apresentado o Lalur da SCP, após intimada a recorrente (sócio ostensivo), deveria ter sido arbitrado o lucro da SCP, Ademais, se a SCP foi constituída em 2006, **a falta de escrituração do Lalur por 3 anos calendários consecutivos, tornava imperioso o arbitramento do seu lucro.**

Tanto a escrita contábil não permitia a apuração do lucro real com a precisão devida, que o autuante não acatou a alegação do recorrente de que teria prejuízo fiscal/base negativa a compensar pela SCP em 2008, já que não houve o controle devido em Lalur dos ajustes ao lucro líquido. Note-se que o autuante até vislumbra que poderia realmente existir prejuízo fiscal/base negativa a compensar em 2008, quando ressalta que existia prejuízos acumulados no balanço patrimonial, mas a falta de controle do prejuízo fiscal/base negativa no Lalur tornava incerta a sua existência.

Por essa razão, voto por dar provimento ao recurso voluntário também neste ponto.

Já os dois acórdãos paradigmas indicados, realmente, apontam solução jurídica distinta para os casos de não apresentação do LALUR. Em ambos os julgados, resta expresso que

o arbitramento é decisão válida apenas quando a contabilidade do sujeito passivo não permita a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por outro meio. Ocorre que o conjunto fático é totalmente dessemelhante. Não há como comparar o caso destes autos com os paradigmas apontados, que em nenhum momento traz em seu bojo a existência de sociedades em conta de participação e muito menos delineia um caso de cisão parcial.

Do primeiro paradigma (1401-001.836) a ilustrar o dissídio interpretativo nesta matéria, pode-se destacar as seguintes passagens do voto condutor:

Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.

[...]

Novamente, repita-se, se partirmos da premissa colocada de que o arbitramento se trata de "medida excepcional", que somente deve ser aplicada quando esgotadas todas as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica, chega-se à conclusão da irrelevância da apresentação do Lalur ou não para efeito de caracterizar o arbitramento.

De acordo com o paradigma, portanto, se considerado o arbitramento como medida excepcional, a apresentação ou não do LALUR é irrelevante para fins de justificar aquela medida.

O segundo acórdão paradigma (1801-000.878) apresenta a fundamentação relacionada à falta de controle, no LALUR, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, conforme seguintes passagens:

Sobre o tópico relativo à desconsideração dos prejuízos fiscais incorridos pela recorrente em exercícios anteriores a 2006, consta dos autos que foi intimada mais de uma vez a apresentar o LALUR, sem que cumprisse a requisição da fiscalização.

Contudo, embora afirme que a fiscalização deveria recompor os supostos prejuízos fiscais, suportados não se sustenta, uma vez que a legislação de regência Lei n.º 9.065/1995, art. 15, parágrafo único, § 1º do art. 510 do RIR/99 determina que o LALUR é de escrituração obrigatória, sendo condição necessária para exercício do direito à compensação de prejuízos fiscais.

Neste sentido, pelo fato de não haver traços de comparação entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, entendo não restar formado o dissenso jurisprudencial. Portanto, não conheço do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 18 do Acórdão n.º 9101-006.015 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15586.720742/2012-31

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em sua conclusão de negar conhecimento ao recurso especial da PGFN.

Com referência à primeira matéria (“simulação – critério legal de valoração”), observou, inicialmente, que recentemente extraiu a seguinte interpretação a partir do acórdão aqui recorrido, apresentado como paradigma em divergência jurisprudencial não admitida no voto que, ao final, foi vencedor no Acórdão nº 9101-005.953:

- (2) “possibilidade de cindir o ativo imobilizado e segregação da atividade”:

A matéria teve seguimento em face do paradigma nº 1302-002.062, dado este firmar que *não se pode enquadrar como simulação a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido em integralização, pois se trata apenas de um negócio jurídico indireto, pelo qual a nova sociedade é constituída para surtir os efeitos que lhes são próprios, e não para dissimular outros negócios jurídicos*. Referido julgado foi objeto de recurso fazendário e esteve em pauta na reunião de dezembro/2021, sob relatoria da Conselheira Andréa Duek Simantob, sendo retirado por falta de tempo hábil para apreciação.

Contudo, o exame de referido paradigma evidencia que o outro Colegiado do CARF deliberou acerca de acusação que não reunia elementos acusatórios semelhantes aos referidos no voto condutor do acórdão recorrido. Considerando que o relatório do paradigma somente traz a ementa da decisão de 1ª instância e os argumentos de defesa deduzidos em recurso voluntário, destes são extraídos os seguintes fundamentos da acusação fiscal lá analisada:

b.3) que afirmou o Ilmo. Auditor Fiscal que a empresa Acta Empreendimentos e Participações LTDA teria sido constituída exclusivamente para fins de realizar a alienação do somatório de áreas do Loteamento denominado Residencial Aquarius, situado em Manguinhos, Serra/ES, com o objetivo de deslocar a incidência tributária do lucro real para o lucro presumido, favorecendo assim, indevidamente, segundo a fiscalização, a empresa Acta Engenharia LTDA, ora recorrente, em desfavor do fisco;

b.4) que concluiu a fiscalização que ao extrair o imóvel do patrimônio da Acta Engenharia LTDA e repassá-lo a Acta Empreendimentos e Participações LTDA, antes de aliená-lo a terceiros, teria obtido a recorrente uma substancial “economia” tributária, no que se refere ao IRPJ e a CSSL, contudo, tal operação teria sido irregular, visto que não há previsão legal para que o contribuinte, tributado pelo lucro real, separe determinada parcela de sua receita para tributá-la em outro regime mais favorável, como ocorreu com a constituição de uma outra empresa, tributada pelo lucro presumido, para realizar a operação de alienação do terreno;

Em sua defesa, o sujeito passivo indicou que a pessoa jurídica que recebeu o imóvel em cisão foi constituída em 24/08/2007 sob o objeto social de *planejamento e a participação em empreendimentos em geral, em parceria ou não, e a participação no capital de outras Sociedades*, a ela sendo incorporadas áreas integrantes do Loteamento denominado “Residencial Aquarius”, situado em Manguinhos, no Município de Serra/ES, adquiridas por esta mediante compra e venda em 30/12/1982, e que *alguns meses após a constituição* dessa pessoa jurídica *deliberaram seus sócios, ante o recebimento de oferta extremamente atraente, pela venda dos imóveis em tela a empresa Aquarius SPE LTDA, tendo sido esta operação concretizada de forma lícita e perfeita em 08/11/2007*. Alegou, inclusive, ser *cedição no meio imobiliário, que 02 (dois) meses é tempo suficiente para que uma transação, mesmo que de grande porte como esta, inexistindo evidências, ainda que por meros indícios, que a recorrente já havia*

recebido a proposta para alienação dos imóveis antes de verter parte do capital social para constituição de outra pessoa jurídica. Adicionou, por fim, que a pessoa jurídica constituída, *mesmo após a concretização do referido negócio, encontra-se em pleno funcionamento, possuindo diversos negócios em trâmite, pois ela opera, está em pleno funcionamento e possui diversos outros negócios.* Conclui, assim, que houve planejamento tributário, e não simulação.

É sob esta ótica, portanto, que o outro Colegiado do CARF assim coloca a questão e conclui pela inexistência de fraude ou simulação:

Este ponto se refere ao item 001 do auto de infração do IRPJ (a fls. 1513) e da CSLL (a fls. 1530), no qual o autuante recompôs o lucro real da recorrente, ao incluir o ganho de capital apurado pela Acta Empreendimento, pelas razões a seguir expostas no Termo de Verificação Fiscal (a fls. 1489):

22. Como se observa, não restam dúvidas de que a “engenharia empresarial” promovida pelo contribuinte na constituição de outra empresa para realizar a venda do terreno não teve outro objetivo senão a redução do impacto tributário da operação. E aqui é importante mais uma vez ressaltar, que não há previsão legal para que uma empresa tributada pelo lucro real desmembre parte de sua receita, mesmo que não operacional, para ser tributada em outro regime menos oneroso.

23. Desse modo, no âmbito do procedimento fiscal, o resultado obtido pela Acta Empreendimentos e Participações Ltda em relação à venda do terreno à Aquarius Spe Ltda, foi considerado, especificamente para fins tributários no que se refere ao IRPJ e à CSLL, como sendo auferido pela Acta Engenharia Ltda.

O autuante sustenta que o ganho de capital em tela foi auferido pela recorrente, porque desconsiderou a personalidade jurídica da Acta Empreendimentos e enquadrando a conduta da recorrente como fraudulenta, se não vejamos o seguinte excerto do TVF:

“58. Como amplamente demonstrado neste relatório, através de uma operação planejada, estruturada em sequência, promoveu indevidamente o contribuinte o deslocamento da base tributável (da Acta Engenharia Ltda para a Acta Empreendimentos e Participações Ltda), impedindo a ocorrência do fato jurídico tributário na Acta Engenharia Ltda, com o claro propósito de reduzir drasticamente os encargos tributários incidentes sobre a venda do imóvel, o que caracteriza, em tese, fraude, como tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.”.

[...]

Por que então seria indevida a cisão feita pela recorrente, para constituir a Acta Empreendimentos e lhe transferir a propriedade de imóvel, para futura venda? O autuante não explica, mas apenas sustenta que a recorrente promoveu indevidamente o deslocamento da base tributável para a Acta Empreendimentos.

Alerto que não se pode enquadrar a conduta da recorrente como simulação, pois a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos. Com o fito de melhor aclarar o meu entendimento, valho-me de exemplo meramente ilustrativo: alguém que simula uma compra e venda para dissimular uma doação, não deseja os efeitos que são próprios da venda o pagamento, pois deseja os efeitos da doação. No caso em tela, os efeitos buscados pelos autuantes ao criarem a Acta Empreendimentos eram justamente os efeitos formais e visíveis de tais atos.

[...]

Frise-se que, como já anteriormente pontuado, os resultados ulteriores buscados ao se criar a Acta Empreendimentos eram todos lícitos, ao não ser que existisse norma que impusesse ao contribuinte a obrigação de, diante de dois caminhos lícitos, optar por aquele que levaria ao maior ônus tributário.

Assim, sustento que estamos diante de uma elisão fiscal, ou seja, de atos lícitos praticados com o único condão de reduzir tributos. Será então que teria o Auditor-Fiscal base legal para desconsiderar a personalidade jurídica da Acta Empreendimentos e transferir as suas bases tributáveis para a Acta Engenharia (recorrente)?

[...]

Por essas razões, entendo que ainda que estejamos diante de uma elisão fiscal, não há respaldo no ordenamento jurídico pátrio para o autuante desconsiderar a personalidade jurídica da Acta Empreendimento e incluir nas bases tributáveis da recorrente o ganho de capital por aquela auferido. Razão pela qual voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto.

O voto condutor do paradigma, portanto, decide que a cisão promovida para obtenção de um menor ônus tributário é, apenas, negócio jurídico indireto, e não pode ser desconsiderado para fins fiscais. Contudo, como o próprio sujeito apontou em sua defesa naqueles autos, a oferta de compra do ativo transferido para a sociedade constituída sob o objeto social de *planejamento e a participação em empreendimentos em geral, em parceria ou não, e a participação no capital de outras Sociedades*, somente se deu dois meses depois da constituição dessa pessoa jurídica, inexistindo evidências, *ainda que por meros indícios, que a recorrente já havia recebido a proposta para alienação dos imóveis antes de verter parte do capital social para constituição de outra pessoa*. Para além disso, a pessoa jurídica assim constituída continuou operando depois da referida alienação.

Anote-se, por oportuno, que a decisão do acórdão paradigma, neste ponto, se deu por maioria de votos, com divergência da ex-Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich e voto pelas conclusões do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Já o voto condutor do acórdão recorrido traz diversas evidências para concluir que a negociação de venda do imóvel já teria sido iniciada antes de sua versão para o patrimônio da sociedade recém constituída, e que não mais operou depois da venda das duas partes da FAZENDA. Dentre essas evidências, a Contribuinte somente arguiu erro material acerca da devolução das arras, nos termos assim consignados em seus embargos de declaração:

Afirmou o acórdão que as diligências para a aquisição do imóvel só poderiam ter ocorrido antes da assinatura do compromisso de venda e compra, porquanto eventual não aprovação dos documentos levaria a perda do sinal para a compradora, risco que, ao ver do Relator, seria “alto para que se admitia que as diligências seriam todas realizadas somente após a celebração do contrato”. Transcreve-se abaixo o teor do acórdão:

“Quarto, parte dos valores pagos a título de arras seriam perdidos pela promitente compradora para a promitente vendedora. Vê-se que o risco assumido pela adquirente (e pelo interveniente) é muito alto para que se admita, como argumentam as recorrentes, que as diligências seriam todas realizadas somente após a celebração do contrato”.

Com a devida vênia, esta assertiva não condiz com o contrato de venda e compra, que previu na cláusula 5.6 justamente o contrário:

“5.6. Ocorrendo a hipótese da cláusula anterior, ou seja, cancelamento do negócio pela PROMITENTE COMPRADORA, a PROMITENTE VENDEDORA promoverá a devolução das importâncias constantes dos itens 3.2 e 3.3 da Cláusula 3, recebida em “arras”, conforme abaixo descrito, no prazo de até 30 (trinta) dias...”

Há, portanto, uma assertiva crucial e que está materialmente equivocada no acórdão, ensejando sua revisão.

Esta revisão foi indeferida no exame de admissibilidade dos embargos porque:

No terceiro ponto, alegam os Embargantes suposto “erro material” na decisão, decorrente da interpretação conferida pela decisão aos contratos celebrados.

Novamente se percebe a tentativa de, pela via dos aclaratórios, alterar o conteúdo da decisão, hipótese vedada pelo ordenamento pátrio.

Com efeito, é cediço que o erro material decorre de equívoco ou inexactidão relacionados a aspectos objetivos, como um erro de cálculo, a falta de uma palavra ou a troca de um nome, por exemplo. Não se inclui entre as hipóteses de erro material o entendimento do julgador acerca de determinada matéria ou documento, como querem os Embargantes.

Anote-se, ainda, que também foi rejeitada na admissibilidade dos embargos a necessidade de correção de erro material pela referência, no acórdão recorrido, a Grupo Econômico (PS TRÊS), ao qual não pertence a autuada.

Subsistem inatacadas, portanto, em embargos, as referências do recorrido ao valor, ao fato de os adquirentes serem estrangeiros e constituírem pessoa jurídica para aquisição quatro dias depois da cisão, à necessidade de prospecção para o desmembramento necessário ao negócio, e a averbação do compromisso de compra e venda no Registro de Imóveis a caracterizar direito real, para além de ITANHANGÁ não ter auferido outras receitas para além da negociação das duas partes da FAZENDA com o mesmo adquirente e que não tinha nenhum empregado para operacionalização de um negócio vultoso em área rural. São circunstâncias fáticas consideradas na decisão do acórdão recorrido, na linha das evidências demandadas pelo sujeito passivo no paradigma para se concluir que a negociação de venda do imóvel já teria sido iniciada antes de sua versão para o patrimônio da sociedade recém constituída, e que, assim, tornam o contexto destes autos substancialmente distinto daquele analisado no paradigma, precisamente no ponto em que se decide pela possibilidade de desconsideração da cisão promovida.

Concluiu-se, nestes termos, que o voto condutor do acórdão recorrido foi orientado pelo entendimento de que a autoridade fiscal não explicou porque *seria indevida a cisão feita pela recorrente, para constituir a Acta Empreendimentos e lhe transferir a propriedade de imóvel, para futura venda*, adicionando que *a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio jurídico indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos*. Ao assim constatar, esta Conselheira reformulou a visão inicial deste julgado, assim expressa no despacho que propôs ao Presidente da CSRF acolher o agravo da PGFN:

A Fazenda Nacional defende que o acórdão recorrido analisou *planejamento tributário abusivo com a prova contundente de simulação, devidamente demonstrada pela fiscalização*. A divergência, assim, está estruturada em torno da possibilidade de se classificar como simuladas operações realizadas em contextos fáticos ou formais semelhantes, e da postura dos Colegiados ao selecionar os aspectos relevantes para assim decidir. Neste sentido são as abordagens acerca dos paradigmas apresentados, constante do recurso especial:

Acórdão 104-21.498 (sem grifos no original)

PAF – NULIDADE DO PROCEDIMENTO – AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO NA FASE PRELIMINAR AO LANÇAMENTO – Não há que se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto que o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo

contribuinte, resguardadas nesta fase as garantias do contraditório e da ampla defesa.

SIMULAÇÃO – CONJUNTO PROBATÓRIO – *Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.*

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA – *O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA – *O princípio da liberdade de autoorganização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.*

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA – *Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996).*

DECADÊNCIA – *Caracterizado o evidente intuito de fraude, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN).*

JUROS SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE – *Não compete aos Conselhos de Contribuintes a discussão acerca da suposta inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, cabendo ao Poder Judiciário manifestar-se sobre o tema.*

Preliminares rejeitadas. Recurso negado.

Como é possível perceber, trata-se de situação idêntica à dos autos, de criação de pessoa jurídica com a finalidade de realizar, em verdade, compra e venda que seria, pela manobra, excluída da incidência de ganhos de capital, disfarçados como distribuição de lucros.

Sobre a tese do voto recorrido, de que teria havido apenas um negócio indireto, afirma o voto vencedor do acórdão paradigma (grifamos):

[...]

A situação se amolda, tal qual uma luva, à hipótese dos autos, sem que haja a necessidade de se fazer qualquer imersão em discrepâncias probatórias. O enquadramento se faz a partir de fatos tidos como incontroversos nos autos. A subsunção se mostra tão presente, que esse mesmo acórdão fora utilizado com fundamento para a decisão proferida na DRJ.

A jurisprudência do CARF é permeada de precedentes que destacam a existência de simulação quando se verificam operações societárias sem um nítido caráter negocial. Por limitações regimentais, porém, indicaremos apenas mais um precedente sobre o tema.

O outro acórdão paradigma (2402-003.813), proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, apesar de tratar de outro tributo e ter arcabouço dos fatos diversos, consignou claramente que **independentemente da existência de norma que fundamente o meio adotado, há prevalência do conteúdo sob a forma, o Princípio da Verdade Material, eleva o propósito negocial ao**

centro da discussão sobre a licitude ou não do planejamento fiscal. A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo e em prejuízo de terceiro, a Fazenda Nacional, evidencia simulação tributária:

Acórdão 2402-003.813

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

SIMPLES. RECOLHIMENTOS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Eventuais recolhimentos na sistemática do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL devem ser deduzidos das contribuições previdenciárias apuradas sobre a folha de pagamento, nos percentuais destinados à previdência social.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(grifo nosso)

Transcreve-se, também, trecho que configura a divergência quanto ao outro acórdão indicado como paradigma (2402-003.813), **demonstrando que os fatos sem propósito negocial que pretendem a redução das obrigações tributárias revestem-se de simulação:**

[...]

Assim, constata-se que os acórdãos paradigmas foram categóricos em afirmar, em caso como o dos presentes autos, que a interpretação dos atos negociais deixou de ser feita apenas de um ponto de vista puramente formal, para uma visão que leva em consideração a presença ou não do propósito negocial, bem como a presença ou não de outras patologias nos negócios jurídicos, que não exclusivamente a simulação e a fraude, mas também o abuso de forma e o abuso de direito, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em busca da verdade material, com prevalência da substância sobre a forma. (destaques do original)

O exame do paradigma nº 104-21.498 apresenta, de fato, estruturação de operação semelhante à verificada no acórdão recorrido, porque destinada, no paradigma, a evitar a incidência sobre ganho de capital de pessoa física e, no recorrido, a reduzir a incidência sobre ganho de mesma natureza, na pessoa jurídica. Em seu voto condutor está demonstrada a existência de contrato firmado entre a adquirente das ações e os acionistas pessoas físicas, descrevendo os passos das operações societárias subsequentes, realizadas em um único dia e com descompassos quanto à integralização do capital e a cisão do patrimônio. Daí as conclusões expostas no voto condutor do julgado:

O recorrente entende que a autuação deveria ter comprovado a ocorrência do fato gerador, o pagamento do preço e a tradição do bem. Ora, se o caso é de simulação, o que a fiscalização teria de provar - e efetivamente comprovou - é que o contribuinte empreendeu ações no sentido de impedir dolosamente a ocorrência do fato gerador. Dolosamente porque o pagamento do preço foi travestido de "aumento de capital por subscrição de ações com ágio", do comprador na empresa dos vendedores; da mesma forma, a tradição do bem foi travestida por uma cisão parcial e seletiva, por meio da qual os vendedores se retiraram da empresa vendida, levando o preço pago pelo comprador, que em contrapartida ficou com o total controle da empresa vendida.

Assim, o contrato por meio do qual as empresas envolvidas combinaram previamente a sequência de operações a serem implementadas constitui, por si só, a prova cabal de que se tratou de simulação, onde os atos formais tinham objetivos subjacentes diversos daqueles que lhes seriam próprios. Destarte, esta é preliminar que também se rejeita.

[...]

Um rápido relance sobre o conjunto de operações acima, realizadas em sequência, na mesma data e mediante estipulação prévia, permite concluir que as partes envolvidas se utilizaram de um caminho tortuoso para atingir o mesmo objetivo que seria alcançado com uma simples operação de compra e venda.

[...]

Destarte, uma vez que as operações societárias objeto da autuação revelam a inexistência de *affectio societatis*, obviamente a intenção dos contratantes, ao realizarem as transações em foco, não era aquela que aparentava ser, o que efetivamente caracteriza a simulação.

O contribuinte, por sua vez, não nega que implementou uma *step by step transaction* (operações encadeadas com um determinado objetivo), porém defende que não houve simulação, argumentando que as operações foram lícitas, tratando-se apenas de negócio Indireto, celebrado de acordo com a liberdade que cada um teria de auto-organizar-se, objetivando a economia tributária.

[...]

Assim, conforme a doutrina colacionada, o negócio jurídico indireto é incompatível com a simulação. Destarte, no caso em apreço não há que se falar em negócio jurídico indireto, tendo em vista que os atos praticados configuraram simulação, por meio da qual uma operação de compra e venda foi encoberta por integralização de capital seguida de cisão parcial e seletiva. Havia, portanto, dois negócios, um formal e outro subjacente, o que efetivamente descarta o argumento do negócio jurídico indireto.

[...] (*destaques do original*)

A existência do referido contrato prévio firmado entre comprador e vendedores foi determinante para a conclusão de que houve *dois negócios, um formal e outro subjacente*. A abordagem subsequente do voto condutor do paradigma deixa patente a relevância daquele ponto de acusação:

Perquirindo-se acerca da motivação que levaria o contribuinte a perpetrar os atos praticados, inafastável é a conclusão no sentido de que a intenção das partes era a de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Nesse passo, o autuante, bem como o julgador de primeira instância, corretamente apontaram as características do negócio ora tratado, que efetivamente indicam a intenção de evitar a ocorrência do fato gerador, mediante ação fraudulenta de simulação, a saber:

"A prova direta, concreta da efetiva operação realizada é o Instrumento Particular de Acordo de Associação com posterior Cisão e outras avenças, cópia em fls. 41 a 59, realizado entre SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A. - referida como compradora e PAULO CELSO DIHL FEIJÓ, LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJO, PAULO AFONSO GIRARDI FEIJO, PEDRO GOMES DIHL e RUI GOMES DIHL - referidos como vendedores e, ainda, SGN - ADMINISTRAÇÃO E COMERCIO LTDA e EXXTRA ECONÓMICO SUPERMERCADOS S.A. - referidos como intervenientes anuentes.

Nesse instrumento a COMPRADORA confessa que está interessada em assumir as atividades de EXXTRA e em adquirir a totalidade do capital social de EXXTRA e que compromete-se de forma irrevogável e irretroatável, salvo se as declarações dos vendedores a respeito de EXXTRA não forem verdadeiras.

Nesse mesmo instrumento, as partes já acordaram a respeito de todos os atos a que se obrigaram, inclusive com data e hora determinada.

[...]

Em face de todos esses argumentos, o contribuinte limita-se a reprisar as razões contidas na impugnação, no sentido de que teria realizado um negócio jurídico indireto, ao invés de simulação. Como já foi demonstrado, não se tratou de negócio indireto, visto que existiram dois negócios, um aparente e outro subjacente, sendo que este último teria como consequência a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, exatamente o que o contribuinte quis evitar mediante a fraude.

[...]

A agravante observa que o paradigma 104-21.498 foi utilizado *como fundamento para a decisão proferida para a DRJ*, e, de fato, na decisão de 1ª instância constam as seguintes referências anteriores a esta citação, não refutadas no acórdão recorrido:

A alegação de que a sociedade constituída posteriormente aos fatos narrados na autuação manteve seu funcionamento de forma regular seria, ao meu modo de ver, irrelevante para atestar a regularidade da operação realizada que deu causa a exação.

No entanto, verifica-se que impugnante informou em suas DIPJ de 2007 a 2009 haver auferido receita bruta correspondente apenas aos pagamentos que recebeu em função da escritura de compra e venda de fls. 242 a 265, a qual estipula que o negócio foi realizado no valor total e reajustado de R\$ 13.406.836,00, sendo pago no ato R\$ 5.027.315,00 somados a 17(dezessete) parcelas mensais de R\$ 492.913,00, corrigidas pela variação do CUB-Sindicon/ ES, referenciadas a outubro de 2007.

Verifica-se, ainda, conforme o banco de dados das declarações de operações imobiliárias (DOI), que não há registros de quaisquer outras alienações de imóveis efetuadas pela empresa de participações constituída pela impugnante que dessem azo ao auferimento de receitas, razão pela qual, a mesma apresentou DIPJs relativas aos anos-calendário de 2010 e 2011, informando receita zerada.

Tais fatos, tomados diante das declarações transmitidas pela própria interessada, afasta por inverídica a alegação de que a empresa constituída manteve o seu funcionamento normal após a conclusão da operação que deu causa a autuação, reforçando a tese da ocorrência de simulação.

Tal entendimento encontra guarida na jurisprudência administrativa do Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como no acórdão nº 104-21498 da 4ª Câmara, proferido em 23/06/2006, relatora: Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cuja ementa tem a redação a seguir:

[...]

Estas referências à inexistência de outras operações pela Acta Empreendimentos e Participações Ltda, bem como de vínculos empregatícios ou de serviços de terceiros, presente no Termo de Verificação Fiscal, juntamente com as demais indícios de que *a negociação e a concretização de fato da operação tenha ocorrido antes mesmo* de sua constituição, inclusive porque o terreno que lhe foi transferido por cisão foi denominado "loteamento Aquarius" e posteriormente alienado à Aquarius SPE Ltda., não foram consideradas relevantes para a decisão expressa no voto condutor do acórdão recorrido, no qual vislumbrou-se, apenas, a segregação de parte do patrimônio da pessoa jurídica para outra que se sujeita a um regime tributário menos oneroso, em especial no que se refere à tributação do ganho de capital resultante da venda daquela parcela do patrimônio. Veja-se:

Este ponto se refere ao item 001 do auto de infração do IRPJ (a fls. 1513) e da CSLL (a fls. 1530), no qual o autuante recompôs o lucro real da recorrente, ao

incluir o ganho de capital apurado pela Acta Empreendimento, pelas razões a seguir expostas no Termo de Verificação Fiscal (a fls. 1489):

22. Como se observa, não restam dúvidas de que a “engenharia empresarial” promovida pelo contribuinte na constituição de outra empresa para realizar a venda do terreno não teve outro objetivo senão a redução do impacto tributário da operação. E aqui é importante mais uma vez ressaltar, que não há previsão legal para que uma empresa tributada pelo lucro real desmembre parte de sua receita, mesmo que não operacional, para ser tributada em outro regime menos oneroso.

23. Desse modo, no âmbito do procedimento fiscal, o resultado obtido pela Acta Empreendimentos e Participações Ltda em relação à venda do terreno à Aquarius Spe Ltda, foi considerado, especificamente para fins tributários no que se refere ao IRPJ e à CSLL, como sendo auferido pela Acta Engenharia Ltda.

O autuante sustenta que o ganho de capital em tela foi auferido pela recorrente, porque desconsiderou a personalidade jurídica da Acta Empreendimentos e enquadrou a conduta da recorrente como fraudulenta, se não vejamos o seguinte excerto do TVF:

“58. Como amplamente demonstrado neste relatório, através de uma operação planejada, estruturada em sequência, promoveu indevidamente o contribuinte o deslocamento da base tributável (da Acta Engenharia Ltda para a Acta Empreendimentos e Participações Ltda), impedindo a ocorrência do fato jurídico tributário na Acta Engenharia Ltda, com o claro propósito de reduzir drasticamente os encargos tributários incidentes sobre a venda do imóvel, o que caracteriza, em tese, fraude, como tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.”.

[...]

Por que então seria indevida a cisão feita pela recorrente, para constituir a Acta Empreendimentos e lhe transferir a propriedade de imóvel, para futura venda? O autuante não explica, mas apenas sustenta que a recorrente *promoveu indevidamente o deslocamento da base tributável* para a Acta Empreendimentos.

Alerto que não se pode enquadrar a conduta da recorrente como simulação, pois a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos. Com o fito de melhor aclarar o meu entendimento, valho-me de exemplo meramente ilustrativo: alguém que simula uma compra e venda para dissimular uma doação, não deseja os efeitos que são próprios da venda o pagamento, pois deseja os efeitos da doação. No caso em tela, os efeitos buscados pelos autuantes ao criarem a Acta Empreendimentos eram justamente os efeitos formais e visíveis de tais atos.

O caso, portanto, foi classificado como cisão para *futura venda* do imóvel, desconsiderando-se os indícios de que a venda já teria sido previamente acordada, aspecto a partir do qual o paradigma pautou o entendimento em favor da existência de simulação.

Logo, tem razão a agravante quando observa que, diversamente do Colegiado que proferiu o paradigma nº 104-21.498, *para a Turma a qual a verificação é meramente forma, independentemente da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados*. Enquanto o acórdão recorrido não fez qualquer referência aos indícios de que outro foi o negócio efetivamente realizado, o paradigma analisou as evidências e *concluiu existiram dois negócios, um aparente e outro subjacente* e, por consequência, simulação.

Quanto ao paradigma nº 2402-003.813, tratou-se ali da constituição de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, para a qual foram formalmente transferidas as operações fabris e, por consequência, a folha de pagamento e a dívida de contribuições sociais da autuada. A conclusão do voto condutor do paradigma no sentido de que *as pessoas jurídicas foram manipuladas como instrumento da economia evasiva de tributo sem que*

se possa identificar e sustentar, como de fato não o fez o recorrente, qualquer outra finalidade, pauta-se na acusação fiscal assim descrita no relatório:

O lançamento é decorrente da constatação de fatos que segundo à fiscalização denunciavam uma simulação com finalidade de redução de tributo através do sistema de tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às micro e pequenas empresas –SIMPLES/SIMPLES NACIONAL de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico da autuada. Os fatos foram constatados na escrituração contábil, contratos sociais/instrumentos de alterações e outros documentos pertencentes às empresas envolvidas. As empresas foram fiscalizadas. Seguem transcrições do relatório fiscal:

[...]

14. No início das ações fiscais nas empresas referidas neste processo, as relações entre as empresas aparentavam características de industrialização por encomenda, onde a Polirafia seria a industrializadora, recebendo matéria-prima, aplicando mão-de-obra e entregando produto acabado ou semi-acabado, e as empresas Procópio Embalagens e Procópio Indústria e Comércio as encomendantes; fornecendo as matérias-primas e recebendo os produtos acabados ou semi-acabados. No entanto as informações coletadas no decorrer das fiscalizações revelaram a real vinculação entre as empresas e conduziram à convicção de que, no mundo dos fatos, a Polirafia é uma empresa de fachada que serve ao grupo econômico formado por Procópio Embalagens e Procópio Indústria e Comércio. O grupo econômico Procópio (composto das empresas Procópio Embalagens e Procópio Indústria e Comércio) fracionou parte de suas atividades utilizando-se, de forma simulada, de outra pessoa jurídica, a Polirafia, indevidamente optante pelo Simples Nacional, com a finalidade de suprimir tributos devidos à Previdência Social e às outras entidades e fundos (terceiros), já que para a empresa optante pelo Simples não há incidência, sobre a folha de pagamento, de contribuições sociais a cargo da empresa. Os indícios coletados são os seguintes:

[...]

Em síntese:

- a) alguns sócios são representantes legais das empresas envolvidas e/ou mantêm relação de parentesco;
- b) a empresa optante pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL somente fatura contra as empresas do grupo e não possui qualquer estrutura comercial ou vendedores disponíveis, somente possui empregados de produção;
- c) no mesmo estabelecimento da empresa optante pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL funciona estabelecimento de outra empresa do grupo, sendo o imóvel alugado de outra empresa cujo sócio pertence ao quadro social do grupo econômico; e
- d) a relação entre as empresas é informal, sem contrato escrito;

No acórdão recorrido, como antes mencionado, foram consideradas irrelevantes as evidências de que a pessoa jurídica constituída a partir de cisão da autuada não exerceu efetivamente as operações que lhe foram atribuídas. O Conselheiro Relator pautou-se no entendimento de que *a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos.*

Confirma-se, assim, que os acórdãos paradigmas foram categóricos em afirmar que a interpretação dos atos negociais deixou de ser feita apenas de um ponto de vista puramente formal. De outro lado, no acórdão recorrido, os elementos reunidos pela autoridade fiscal indicativos da existência de uma realidade distinta daquela revelada

pela forma adotada, não mereceram qualquer crédito pelo Conselheiro Relator, que assim afirmou:

Por que então seria indevida a cisão feita pela recorrente, para constituir a Acta Empreendimentos e lhe transferir a propriedade de imóvel, para futura venda? O autuante não explica, mas apenas sustenta que a recorrente *promoveu indevidamente o deslocamento da base tributável* para a Acta Empreendimentos.

Alerto que não se pode enquadrar a conduta da recorrente como simulação, pois a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos. [...]

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**simulação - critério legal de valoração**". (*destaques do original*)

Como se vê nesta análise, a similitude fática entre os casos comparados foi estabelecida a partir de circunstâncias referidas no Termo de Verificação Fiscal e que o Colegiado *a quo* considerou não integradas à motivação para descon sideração do negócio jurídico aqui analisado, indicando outros excertos da acusação fiscal como motivação para, assim, entendê-la insuficiente para as consequências atribuídas no lançamento. Logo, são estes excertos que constituem o cenário fático decidido pelo Colegiado *a quo*.

No relatório do acórdão recorrido não há qualquer referência à existência de uma contratação prévia para alienação daquele patrimônio, da qual decorresse a operação societária posterior para reduzir a incidência tributária prevista no contexto original da contratação. O caso, assim, foi apreciado como sendo de cisão para *futura venda* do imóvel, sem qualquer notícia de que esta venda já estivesse, por alguma forma, acordada, como exposto no primeiro paradigma. Logo, somente haveria divergência se no acórdão recorrido estivesse demonstrada a existência ou evidências de algum compromisso de venda do imóvel antes da cisão que o verteu para a Acta Empreendimentos e Participações Ltda.

E, do confronto com o segundo paradigma, conclui-se que não há, no acórdão recorrido, evidências de que a pessoa jurídica constituída a partir de cisão da autuada tenha apresentado vícios em suas operações. O Conselheiro Relator, por sua vez, consigna que *a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos*.

De outro lado, se a acusação fiscal veiculou circunstâncias que poderiam se assemelhar aos aspectos determinantes para a conclusão dos paradigmas no sentido de que houve simulação, e elas não foram relatadas nem enfrentadas no acórdão recorrido, cumpria à Fazenda Nacional ter apresentado embargos de declaração para ver suprida omissão acerca de *ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma*, consoante lhe faculta o art. 65, do Anexo II do RICARF. Neste sentido é a Súmula STF nº 356: *O ponto omissso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento*, bem como o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, que admite o prequestionamento ficto mesmo se os embargos forem rejeitados ao dispor 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*.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303.004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Ausentes, no acórdão recorrido, circunstâncias semelhantes aos pontos determinantes para as decisões do paradigmas, a divergência jurisprudencial apontada na primeira matéria não se estabelece.

Quanto à segunda matéria (“arbitramento do lucro diante da ausência do LALUR”), importa ter em conta, como bem observa a I. Relatora, que o resultado tributável foi apurado a partir do Livro Diário de uma Sociedade em Conta de Participação, e a circunstância de não ter sido apresentado o LALUR foi valorada em razão da não escrituração se alargar por três anos calendários consecutivos nos quais houve prejuízos contábeis alegados pelo sujeito passivo e cujo aproveitamento foi negado pela autoridade fiscal em razão da ausência do LALUR. Veja-se:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – SCP ACTA/TOMAZELLI

Este ponto se refere aos itens 002 e 003 do auto de infração do IRPJ (a fls. 1513) e ao item 002 do auto de infração de CSLL (a fls. 1531), sobre os quais o TVF assim informa:

[...]

36. Quanto a eventuais aproveitamentos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, cabe o registro de que SCP, no ano calendário 2008, apesar da existência de prejuízos acumulados no balanço patrimonial, nada informou no Lalur (destacadamente no próprio Lalur do sócio ostensivo, ou em Lalur específico para a SCP – não apresentado pelo contribuinte, apesar de formalmente intimado a fazê-lo), ou em eventual livro específico para a apuração de bases negativas da CSLL, como disciplinam os arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065, de 1995, e art. 515, do Decreto n.º 3.000, de 1999.

37. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal emitido em 27/08/2012, formulou o contribuinte resposta datada de 12/09/2012 (cópia anexa), na qual alegou, em síntese, que de 2006 a 2009, período de duração da obra relativa ao empreendimento conduzido pela SCP (contrato firmado com a Cesan para o esgotamento sanitário do bairro Mangueiras, Serra/ES), o

resultado, considerando os custos orçados, representou um prejuízo total de R\$ 72.898,69 (sendo registrado prejuízo de R\$ 25.898,01 no ano calendário 2008); e que foram levantados balancetes financeiros para acompanhamento gerencial.

38. (...) Portanto, para o reconhecimento de prejuízos com fins fiscais, não basta a escrituração comercial ou a elaboração de balancetes financeiros como procedeu o contribuinte em relação à SCP. É imprescindível a escrituração do Lalur, com os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real, e os registros correspondentes nas contas de controle. Assim, na ausência de Lalur com informações específicas da SCP, considerando que sobre esse tema o procedimento fiscal limitou-se ao ano calendário 2008, foram considerados os resultados escriturados pelo contribuinte no Livro Diário da SCP, como expressos no Demonstrativo dos Resultados do Exercício – DRE (cópias anexas ao processo).

[...]

Ora, em razão da falta de escrituração do Lalur o autuante tomou como lucro real o lucro contábil apurado pela SCP Acta/Tomazelli na DRE a fls. 418, o que não encontra respaldo na legislação de regência do IRPJ. Se não foi apresentado o Lalur da SCP, após intimada a recorrente (sócio ostensivo), deveria ter sido arbitrado o lucro da SCP, Ademais, se a SCP foi constituída em 2006, a falta de escrituração do Lalur por 3 anos calendários consecutivos, tornava imperioso o arbitramento do seu lucro.

Tanto a escrita contábil não permitia a apuração do lucro real com a precisão devida, que o autuante não acatou a alegação do recorrente de que teria prejuízo fiscal/base negativa a compensar pela SCP em 2008, já que não houve o controle devido em Lalur dos ajustes ao lucro líquido. Note-se que o autuante até vislumbra que poderia realmente existir prejuízo fiscal/base negativa a compensar em 2008, quando ressalta que existia prejuízos acumulados no balanço patrimonial, mas a falta de controle do prejuízo fiscal/base negativa no Lalur tornava incerta a sua existência. *(destaques do original)*

O paradigma nº 1401-001.836, por sua vez, já traz indicado em sua ementa que *a simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros*. Implicitamente admitiu-se, portanto, que situações mais complexas, conforme o prejuízo à apuração fiscal, poderia ensejar solução distinta. No caso do paradigma, intimado a apresentar o LALUR, o sujeito passivo informou que não o escriturava, e a autoridade lançadora determinou os resultados tributáveis trimestralmente da entidade que se entendia imune. Diante desta providência, seguiu-se contestação genérica de necessidade de arbitramento dos lucros por falta de apresentação do LALUR, refutada na medida em que a escrituração contábil era completa e, inclusive, constituída em arquivos digitais validados segundo as exigências normativas pertinentes, permitindo ao Fisco *conhecer todas as suas receitas, custos, despesas e apurar com segurança todos os seus resultados*.

Já no presente caso, o fato de a autoridade fiscal negar o aproveitamento de prejuízos anteriores justamente por falta do LALUR foi elemento determinante para o Colegiado *a quo* concluir que o lucro deveria ter sido arbitrado. Ou seja, o Fisco apontou a impossibilidade de conhecer de eventuais prejuízos fiscais acumulados para compensação, em circunstância que poderia constituir ressalva ao entendimento firmado no paradigma, distinguindo o presente caso do que lá se chamou *simples falta de escrituração do LALUR*.

Quanto ao paradigma nº 1801-000.878, como bem demonstra a I. Relatora, não há similitude com o litígio destes autos, vez que lá não se discutiu a necessidade de arbitramento frente à falta de apresentação do LALUR, mas apenas a inadmissibilidade de compensação de prejuízos. Veja-se o que consta do acórdão recorrido, com acréscimo das referências consignadas em seu relatório:

RELATÓRIO

[...]

A Recorrente foi intimada a apresentar justificativa e reconheceu as divergências nas informações, informando a respectiva retificação, juntando cópias de DIPJ e DCTF. Posteriormente, foram apresentados os Livros Diário e Razão, enquanto que os Livros de Inventário e de Apuração do Lucro Real — LALUR não entregou sob a alegação de que foram extraviados. Em relação aos talões de notas fiscais referentes ao ano-calendário de 2006, afirmou que tais documentos teriam sido extraviados, em face de fortes chuvas que caíram no município de Caicó/RN (fl. 63), sem fazer prova de sua alegação (fls. 66/67).

[...]

Sobre a falta de apresentação do LALUR, para a apuração dos prejuízos fiscais compensados na DIPJ/2006, seria hipótese que, por si só, não autoriza expedição de lançamento fiscal por presunção, pois a recomposição deveria ser feita de ofício, levando em consideração eventuais saldos de prejuízo fiscal a compensar.

[...]

Sobre o tópico relativo à desconsideração dos prejuízos fiscais incorridos pela recorrente em exercícios anteriores a 2006, consta dos autos que foi intimada mais de uma vez a apresentar o LALUR, sem que cumprisse a requisição da fiscalização.

Contudo, embora afirme que a fiscalização deveria recompor os supostos prejuízos fiscais, suportados não se sustenta, uma vez que a legislação de regência Lei n.º 9.065/1995, art. 15, parágrafo único, § 1º do art. 510 do RIR/99 determina que o LALUR é de escrituração obrigatória, sendo condição necessária para exercício do direito à compensação de prejuízos fiscais.

No presente caso, como a autuação se referia aos resultados de uma sociedade em conta de participação, a Contribuinte questionou a exigência enfatizando *que o empreendimento foi deficitário em todos os exercícios, totalizando um prejuízo na ordem de R\$ 72.898,69 (setenta e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e sessenta e nove centavos)*, assim direcionando o Colegiado *a quo* a avaliar a relevância da falta de apresentação do LALUR sob prisma fático substancialmente diferenciado.

Assim, também aqui, se os acórdãos comparados analisam as consequências da falta do LALUR sob cenários distintos, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA