



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

Processo nº 19515.720671/2011-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.060 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2013
Matéria Glosa de prejuízos fiscais
Recorrente ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Inexiste alteração dos critérios jurídicos ou fáticos do lançamento, ou cerceamento de defesa, quando a decisão recorrida se limita a justificar o não acolhimento dos argumentos trazidos pelo contribuinte em sua defesa, sem aperfeiçoar o lançamento.

INCORPORAÇÃO REVERSA. INOPONIBILIDADE AO FISCO. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

As operações estruturadas entre partes relacionadas, visando um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicam também uma causa jurídica única e devem ser examinadas em conjunto. Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso indagar se existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico, se o motivo é extra-tributário e se o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito. Na incorporação reversa, se a mudança no ramo de atividade da empresa evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada e não o da incorporadora, devem ser afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada. Inexiste propósito negocial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e, especialmente, o retorno ao *status quo ante* revelam a falta de intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária, evidenciando que o conjunto de operações

realizadas foi articulado, dolosamente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico com o único propósito de reduzir a tributação sobre os lucros do grupo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o quanto decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, por terem suporte fático comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância, vencido o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao principal e quanto à multa de ofício qualificada, vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos a relatora e o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo. Designado o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima para redigir o voto vencedor nessa parte. Após proclamado o resultado do julgamento, foi levantada, pelo patrono do contribuinte, questão de ordem quanto à aplicabilidade do art. 112 do CTN ao caso, que foi negada.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Plínio Rodrigues Lima, Geraldo Valentim Neto, Gilberto Baptista e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se voluntário do contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente o lançamento de IRPJ e CSLL, com multas de ofício de 150%. Por economia processual e com a vênia do colegiado, transcreve-se o relatório da decisão recorrida.

O interessado foi autuado, em 28/07/2011, por falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL decorrente de compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa no ano-calendário de 2007, em razão de os respectivos saldos apurados até 30/04/2006 terem sido glosados pela fiscalização, que constatou que a cisão parcial de sua ex-controladora e respectiva versão da parte cindida ao interessado (incorporação às avessas) foram simuladas, tendo sido exigido um crédito tributário total de R\$ 13.237.241,22, incluindo imposto, contribuição, multas qualificadas de 150% e juros de mora calculados até 30/06/2011 (fls. 1 a 270).

Os Termos de Verificação n.ºs 1 e 4 (TVS) apontam (fls. 245 a 258):

“(…)

INCORPORAÇÃO REVERSA OU ÀS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

(…)

b) Incorporação pela fiscalizada da parte cindida da empresa ALSTOM BRASIL LTDA., CNPJ nº 44.682.318/0001-75:

A análise da documentação apresentada pela empresa mostrou que a mesma procedeu, no período base sob fiscalização, à incorporação de parte cindida da empresa ALSTOM BRASIL LTDA., CNPJ nº 44.682.318/0001-75, obrigando a verificação da regularidade dessa operação, sendo solicitada a documentação do evento de cisão parcial/incorporação, conforme Termo de Intimação

A verificação dos balancetes, com os valores das operações da empresa sob fiscalização mostrou que, na data de 30/04/2006, esta incorporou o patrimônio resultante da cisão parcial feita pela empresa ALSTOM BRASIL LTDA., CNPJ nº 44.682.318/0001-75, a qual prosseguiu suas atividades com a parcela da citada cisão que não foi incorporada pela fiscalizada.

A citada incorporação foi feita com base em "PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE CISÃO PARCIAL DA ALSTOM BRASIL LTDA. E INCORPORAÇÃO DE ACERVO LÍQUIDO CONTÁBIL POR ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA" e "LAUDO DE AVALIAÇÃO" emitido pela empresa GSRA - Consultoria Empresarial S/C Ltda., assinado pelo

contador Sr. Alexandre Tróia Menezes da Silva, CRC/SP ISP180606, datado de 01/05/2006, com registro na JUCESP em 25/05/2006 (fls.).

A incorporada apresentou ... DIPJ do evento Cisão Parcial, retificadora, na data de 17/04/2008 ... do período de 01/01/2006 a 30/04/2006 (fls. —).

... constatado que a empresa considerada incorporada no processo é a detentora da totalidade de todas as cotas patrimoniais menos uma da empresa considerada incorporadora sendo, portanto, controladora da mesma, valendo R\$ 53.873.319,11 o seu investimento na controlada na data do evento, como pode ser comprovado na página dois do Laudo de Avaliação (fls. —).

A controladora fez, no período sob fiscalização, aporte de capital na controlada, no valor de R\$ 22.900.000,00, conforme 5ª Alteração do Contrato Social, datada de 28/03/2006, formalmente registrada na JUCESP Protocolo 277513/06-6, aumentando o capital social de R\$ 57.100.000,00 para R\$ 80.000.000,00 (fls.--).

Portanto a controlada apresentava redução patrimonial de R\$ 26.126.680,89, na data do evento, configurando-se como empresa deficitária, considerando a equivalência patrimonial na controladora.

Na outra mão, a controladora mostrou na DIPJ do evento de 30/04/2006 Lucro Real de R\$28.920.196,45, com Lucros Acumulados e/ou Saldo à Disposição da Assembléia de R\$67.062.871,06, nessa data, conforme fichas 09 A, linha 49 e 37 A, linha 36 (fls. —).

No entanto a empresa incorporadora nessa operação é a controlada e deficitária, que trazia na data de 31/12/2005 um total de Prejuízos Acumulados na sua contabilidade no valor de R\$54.618.673,05, convertendo-se esse resultado contábil em Lucros Acumulados e/ou Saldo à Disposição da Assembléia no valor de R\$ 22.388.033,12 no Balanço Patrimonial de 31/12/2006, conforme ficha 37 A, linha 36 da DIPJ/2007

Confirmando-se, por meio dessa demonstração, o fato da transformação da fiscalizada, chamada de incorporadora, de empresa deficitária em empresa lucrativa, com futuros lucros compensáveis com prejuízos de períodos anteriores.

c) Da simulação operada no evento e dos seus efeitos:

Em resumo, a incorporadora nesse evento é uma empresa deficitária carregada de Prejuízos Fiscais, em teoria compensáveis com futuros lucros apurados após a incorporação, com a permissão do Art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99 (RIR/99), sendo controlada pela incorporada, empresa lucrativa, cuja anexação

certamente trará lucros, que serão compensados com os prejuízos oriundos da incorporadora.

O resultado é evidente simulação chamando-se a controlada de incorporadora, quando de fato é a incorporada e a controladora de incorporada, quando de fato é a incorporadora, com o objetivo de conseguir mediante esse artifício o aproveitamento dos prejuízos fiscais da incorporada de fato, vedados não fosse essa simulação.

A relação sucedida/sucessora foi alterada e invertida mediante artifício ardiloso cujo resultado é o pretense enquadramento da operação em benefício da ... fiscalizada, de fato incorporada e sucedida e não incorporadora e sucessora, tendo seus prejuízos impedimento legal para a compensação. A existência de contrato, protocolo e outros documentos, que supostamente dariam direito a essa inversão, não podem ter seus efeitos levados em consideração, porque são produtos de contratação entre pessoas jurídicas estritamente ligadas, sendo uma controladora quase total da outra, com mesma atividade e até mesmo nome nas razões sociais.

Havendo ainda que considerar o fato da inexistência de motivação plausível do ponto de vista negocial para a efetivação da cisão/incorporação, promovida pela fiscalizada e sua controladora, restando apenas como motivação o ganho tributário que seria obtido por meio dessa engenharia tributária, sendo a forma utilizada simulação, cujo único objetivo é a obtenção de ganho tributário e o conteúdo dessa operação todo motivado pelo referido ganho.

Enquadrando-se a operação como infração prevista no Art. 514 do ... RIR/99 ...:

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

Dessa forma, cumpre desconstituir, com fundamento no § único do Art. 116 da Lei 5172/66 (CTN), a nomenclatura e a ordem incorporativa do evento, atribuídas em seu benefício pelo contribuinte, considerando para efeitos fiscais que a incorporadora é, de fato e de direito, a incorporada e vice versa, efetuando a glosa do saldo de Prejuízos Fiscais e Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da fiscalizada, ficando a mesma desautorizada a compensá-los.

[omissis]

e) Da simulação e seus efeitos legais e tributários:

[omissis]

A simulação operada pela autuada irá gerar no futuro as condições previstas nos Arts. 71 a 73 da Lei 4502/64, de sonegação, fraude e conluio, definidos nesses dispositivos legais,

ao aproveitar-se de saldos de Prejuízos Fiscais e Bases Negativas da CSLL, com infração a essa legislação, além da legislação tributária.

f) Glosa dos Prejuízos Fiscais e Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL:

Em face do exposto e do fato que a empresa apresentou Prejuízo Fiscal e Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no período compreendido entre 01/01/2006 e 30/04/2006, esses valores serão somados aos saldos existentes em 31/12/2005, sendo as somas resultantes objeto de glosa, reduzindo-se seus saldos a zero, pela impossibilidade, legalmente declarada pelo citado Art. 514 do RIR/99, de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo da CSLL da empresa incorporada, no caso a fiscalizada.

g) Intimação:

Fica o contribuinte intimado a proceder à glosa do total dos saldos de Prejuízos Fiscais e Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL registrados respectivamente nos seus livros de Apuração do Lucro Real - LALUR e de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - LACOS, ZERANDO o saldo dos mesmos, na data de 30/04/2006, em face da impossibilidade legal da sua compensação com lucros futuros.

(...)

A-DOS FATOS:

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

(...)

e) Compensação indevida de Prejuízos Fiscais e Base Negativa da CSLL efetuada em 2007 pela empresa fiscalizada:

O exame da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, apresentada pela fiscalizada para o ano calendário de 2007, mostrou que houve compensação de R\$19.337.961,51 de Prejuízos Fiscais de Períodos Base Anteriores e R\$19.346.477,75 de Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, também de períodos base anteriores.

Ocasionalmente redução indevida da base tributável dos dois tributos, em face de haverem tais valores sido obtidos pela aplicação de 30% sobre os valores do Lucro Real e da Base de cálculo da CSLL apuradas na DIPJ/2008, ano base 2007, ou seja, R\$ 64.459.871,71 e R\$ 64.488.259,12, conforme a legislação tributária, se existissem Prejuízos Fiscais e Bases Negativas da CSLL para serem compensados.

Os valores compensados pelo contribuinte não levaram em consideração os efeitos das glosas dos Prejuízos Fiscais e Bases Negativas da CSLL e foram lançados considerando a possibilidade legal de compensar até 30% do Lucro Real e da Base da CSLL com Prejuízos de períodos anteriores.

Pelo exposto acima encontram-se ZERADOS os prejuízos e bases negativas da CSLL anteriores à data de 30/04/2006 do evento irregular de incorporação e ZERADO o prejuízo e a base negativa da CSLL do período de 2006 pela autuação fiscal anteriormente mencionada.

f) Exigência dos tributos não recolhidos em face das compensações indevidas, com aplicação da multa de ofício majorada:

Os valores das compensações indevidas, retirados das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, deverão ser submetidos à tributação desses tributos, sendo desse modo exigidos, pela lavratura de Auto de Infração, com os acréscimos dos juros legais e da multa de ofício majorada pela ocorrência, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária, previsto no Art. 2º, I, da Lei 8137/90.

A citada majoração da multa de ofício fundamenta-se no fato de ter o contribuinte se exonerado do pagamento de tributo com base em alteração societária elaborada com simulação, denominando-se de incorporadora a empresa de fato incorporada e vice-versa, pretendendo fazer valer para compensação com futuros lucros os Prejuízos Fiscais e as Bases Negativas da CSLL da empresa que chamou de incorporadora, a qual os fatos mostraram ser a incorporada, sendo em face disso vedada a compensação desses valores, com base na legislação citada no item b, acima.

(...)”Os TVS apontam, também, que foram infringidos os dispositivos a seguir: arts. 514, 246 a 250, 251 a 274, 275, 276, 509 a 512, 541 a 543, 808 a 826, 835, 840 e 841, 844 e 845, 905 e 906, 910 a 926, 927 e 928, 957, inciso II, 985 a 987 e 992, todos do RIR/99, § único do art. 116 do CTN, e arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

Os autos de infração constam as fls. 259 a 270. Os formulários FAPLI e FACS constam às fls. 275 a 280. Os extratos de compensação de prejuízo fiscal e base negativa do SAPLI constam às fls. 281 a 288.

O interessado apresentou impugnação, em 29/08/2011 (fls. 290 a 331), por meio de seus advogados (fls. 331 a 358), acompanhada de cópias de elementos (fls. 359 a 799).

Relaciona seus setores de atividades (produção de equipamentos e prestação de serviços), a saber:

1 - "Power", geração de energia elétrica;

2 - "Transport", metroferroviários;

3 - "T&D", transmissão e distribuição de energia elétrica;

4 - "Marine", navios de cruzeiro e carga; e

5 - "Power Conversion", equipamentos elétricos industriais.

Descreve os seguintes fatos relacionados ao grupo francês Alstom, de 2001 em diante:

1 - a partir de fins de 2001, a recessão e os atentados de 11 de setembro afetaram o mercado de infra-estrutura e turismo; além disso, surgiram dificuldades financeiras decorrentes de alguns negócios mal-sucedidos do grupo Alstom (falência da Renaissance Cruises, que resultou na devolução de 8 navios de cruzeiro por conta de um financiamento do tipo vendor's financing; problemas de performance em turbinas a gás de alto rendimento GT24/26, cuja tecnologia foi adquirida na consolidação do Setor "Power"; e problemas na manutenção de trens no Reino Unido), que levaram-no a vender ativos, por volta de 2003;

2 - o governo francês ofereceu um "pacote" de ajuda que, conforme a legislação da União Européia, deveria ser aprovado pela Comissão Européia, o que se deu em julho de 2004, por meio da decisão da Comissão de 07/07/2004 (processo 2005/418/EC - Doc. 3), condicionada ao cumprimento de certas exigências:

venda de ativos;

formação de uma jointventure (50%/50%) para os negócios "Hydro" do setor "Power" (geração de energia hidroelétrica). A esse respeito, lê-se na decisão da Comissão Européia (em tradução livre): "(97) A França também se compromete quanto à constituição uma jointventure com um sócio, em que a Alstom deterá controle conjunto, e será titular de no máximo 50% do capital, que cobrirá as atividades da Alstom "Hydro Power" (...)"

3 - o grupo Alstom, em seu relatório de 2004, noticiou essa decisão, com destaque para a criação da joint-venture para as atividades "Hydro" (Doc. 4), em tradução livre:

"Aprovação de compromissos pela Comissão Européia O regular procedimento iniciado pela Comissão Européia em Setembro de 2003 e concluído em 07 de Julho de 2004 com a aprovação pela Comissão Européia de nossos pacotes econômicos.

Como parte da aprovação, nós nos comprometemos a não fazer aquisições no Setor de Transportes dentro da Área Econômica Européia nos próximos 4 anos, e de dispor de negócios, cujo montante é de aproximadamente 1,5 bilhões de Euros em vendas.

Metade do compromisso de alienação será completado pela venda das seguintes atividades:

- *Nossas atividades de frete de locomotiva em Valência, Espanha (alienação completada em 31 de Março de 2005)*
- *Nosso Setor de Atividades de Transporte na Austrália e Nova Zelândia (acordo vinculativo assinado em 02 de Junho de 2005) e;*
- *Nossos empreendimentos em caldeiras industriais, que é parte de nosso Power Turbo-Systems/Setor de Energia Ambiental (disposição em andamento)*

Os negócios remanescentes para concretização de nosso Compromisso, que representam 800 milhões de euros em vendas anuais oriundas de atividades não-especificadas do exercício fiscal de 2002/03 está parcialmente coberto pela venda de nosso setor de TI e Produtos Industriais na Austrália (representando 103 milhões em vendas no ano fiscal de 2002/03) e pela alienação da FlowSystems activities (representando 131 milhões de euros em vendas em 2002/03)

Além disso, iniciamos a alienação de nossas atividades de Conversão de Energia com vendas de 592 milhões de euros no ano fiscal de 2002/03 (incluindo transações entre companhias). A realização de todas as alienações completadas, ou em andamento deve ser suficiente para cumprir a o Compromisso firmado perante a Comissão Européia, cujo escopo era a disposição de algumas atividades industriais.

Também concordamos em entrar em uma '50-50 joint venture', em nossas Atividades Hídricas.

Por fim, nos comprometemos a concluir as parcerias industriais dentro de um período de 4 anos com relação a uma significativa parte de nossas atividades, para garantir nosso desenvolvimento futuro'.

4 - a aprovação desse "pacote" foi noticiada por órgãos da imprensa internacional, como a rede britânica BBC (Doc. 5).

A impugnante alega, em resumo, que:

1 - não há qualquer prova, seja da simulação, seja da dissimulação, havendo apenas a alegação de que seria deficitária enquanto sua controladora seria superavitária, à época dos eventos societários; ou seja: há, apenas, presunção de simulação;

2 - não há, no direito brasileiro, qualquer norma que permita presumir-se que incorporação de controladora superavitária por controlada deficitária constitua simulação; a jurisprudência administrativa proclama não ser vedado esse tipo de operação; em resumo: é possível, em tese, que uma incorporação "às avessas" seja simulada, mas tal operação não autoriza presumir que houve simulação, pois esse tipo de operação não é proibido por qualquer norma; portanto, a simulação exige sua clara demonstração, pela fiscalização;

3 - a manutenção da exação, em casos de simulação, só foi possível diante de ações fiscais aprofundadas, que buscaram indícios numerosos e convergentes; a total carência de provas deste caso é evidenciada pelo seu cotejo com aqueles, como por exemplo, o RE 946.707-RS e o Acórdão CSRF/01-02.107;

4 - havia propósito negocial para a reorganização societária em tela pois, para formar a joint-venture seria necessário segregar as atividades "Hydro" das demais; assim, foram as exigências da União Européia que levaram à operação ora questionada, internamente denominada "Projeto Harmony";

5 - antes de o Projeto Harmony ser acionado no Brasil, a Alstom Brasil desempenhava todas as atividades do setor "Power", isto é, atividades "Hydro", de energia hidroelétrica, e "Non-Hydro", de geração de energia por outros meios, como termoelétrica, além de outros setores, como "Transport" (20ª alteração do contrato social - Doc. 6);

6 - o projeto Harmony resultou na cisão parcial da Alstom Brasil, para a formação da jointventure com a empresa francesa Bouygues, ocorrida em setembro de 2006 (Doc. 8), de modo que a cisão da Alstom Brasil (uma das operações consideradas simuladas) tinha por único objetivo separar as atividades "Hydro" das atividades "Non-Hydro", conforme o Protocolo de Justificação, de maio de 2006 (Doc. 7):

“4. A presente proposta de cisão parcial da HYDRO [Alstom Brasil], com versão de parcela do seu patrimônio para a ABR [Impugnante], decorre de reestruturação societária e operacional conduzida pelo grupo em nível mundial, com o propósito de segregar determinadas linhas de negócios em pessoas jurídicas distintas”.

7 - em consequência da cisão, o objeto social da Alstom Brasil foi alterado, a fim de abranger apenas as atividades "Hydro", conforme item III da 20ª alteração do seu contrato social (Doc. 6):

"Em decorrência da aprovação da cisão parcial desta Sociedade, foi deliberada a alteração do objeto social da Sociedade de forma a excluir do mesmo as atividades relacionadas às áreas transferidas a ABr, quais sejam, os setores *Transport*, dedicado à produção de bens e serviços relacionados ao mercado de transporte metro-ferroviário, e *Power Service*, dedicado a prestação de serviços e fornecimento de equipamentos para a operação, manutenção, assistência técnica e melhora de desempenho de centrais de geração de energia e parcela não *Hydro* do Setor *Power Turbo System/Power Environment*, dedicado à produção de bens e prestação de serviços relativos à geração de energia elétrica, exceto equipamentos e serviços ligados à geração de energia hidrelétrica, [*Businesses ERP* (Caldeiras); *ECS* (Controle Ambiental) e *Turbo*, dedicados a produção e fornecimento de equipamentos e serviços de relativos a caldeiras, sistemas de controle ambiental e geração de energia

termoelétrica]. Assim, torna-se necessária a alteração da cláusula 2ª do Contrato Social que tinha a seguinte redação:"

8 - no mesmo ato, a Alstom Brasil alterou sua denominação social para Alstom Hydro Energia Brasil Ltda. e sua sede para Av. Carlos Schneider, s/n, Taubaté, São Paulo;

9 - a versão do acervo cindido foi decorrência natural desse processo, vez que esta era a única empresa do grupo no Brasil que tinha condições de levar adiante as atividades "Non-Hydro", antes desempenhadas pela Alstom Brasil, sendo que até a versão do acervo cindido tinha razões negociais, pois:

existe há cerca de 40 anos (Doc. 9), faz parte do grupo desde 2001 (Doc. 10), e estava regularmente inscrita no CNPJ e no CREA, o que tornava descabida a constituição de uma nova empresa; e apresentava, à época, saúde financeira que a permitia assumir as atividades cindidas, e inclusive participar de licitações, conforme seu balanço (Doc. 11); denominava-se, até março de 2006, Alstom ELEC Equipamentos Elétricos Ltda., passando a Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., conforme a 5ª alteração do contrato social (Doc. 12); "Como preparativo para a reorganização que ocorreria dois meses depois ... teve seu contrato social alterado, a fim de que pudesse acolher as novas atividades "Hydro"" (sic);

10 - tinha o seguinte objeto social original:

"CLÁUSULA 2ª - OBJETO A Sociedade tem por objeto:

i) projetar, reparar, recondicionar e montar manufaturados, estruturas metálicas, máquinas hidráulicas, térmicas, elétricas, bem como peças de reposição e acessórios, fabricar aparelhos em geral, maquinários, complementos e acessórios elétricos conexos à produção de energia elétrica, podendo, ainda, comercializar, representar ou exportar no ramos das atividades supra mencionadas;

ii) participação em quaisquer outras sociedades como sócio, quotista ou acionista".

11 - por meio da 5ª alteração de contrato social, foram acrescidas diversas atividades ao seu objeto social, sem supressão ou substituição de suas atividades pelas atividades da Alstom Brasil; eis a redação da cláusula 2ª do seu contrato social, com destaque para suas atividades originais, que foram mantidas (um absurdo, caso se tratasse de uma incorporação simulada!), conforme a 5ª alteração do seu contrato social (Doc. 12):

"CLÁUSULA 2ª- OBJETO A Sociedade tem por objeto:

i) projetar, fabricar, reparar, recondicionar. modernizar, montar. comissionar equipamentos e sistemas de transporte metro ferroviários; estruturas metálicas, máquinas hidráulicas, térmicas, elétricas, bem como peças de reposição

e acessórios, aparelhos em geral, maquinários, complementos e acessórios elétricos conexos à produção de energia elétrica, equipamentos e sistemas de tratamento de ar, gases e líquidos para controle ambiental em indústrias, irrigação e saneamento básico, estações de bombeamento, secagem industrial, tratamento de superfície e transporte pneumático, locomotivas, motores elétricos, pontes rolantes e outros equipamentos de levantamento, equipamentos e máquinas em geral, principalmente os ligados direta e indiretamente a transportes terrestres, sistemas elétricos de propulsão para veículos rodoviários (trólebus) e ferroviários (metrô e trens de subúrbio), equipamentos e sistemas destinados à geração, medição e controle de processos de energia e suas aplicações, produtos eletrônicos, mecânicos e de caldeiraria, equipamento e peças mecânicas para a utilização em usinas geradoras de energia e indústrias em geral, equipamentos elétricos destinados aos mercados de saneamento, irrigação, indústria, peças, partes e sobressalentes para serem usados nos equipamentos e sistemas mencionados anteriormente;

ii) Serviços afins à operação industrial da Sociedade, em especial, mas sem se limitar a esses, os de projeto, montagem, supervisão de montagem, comissionamento e gerenciamento de projetos relacionados à infra-estrutura de energia e transporte metroferroviário, consultoria e assistência técnica, econômica e administrativa ligadas aos produtos e serviços elencados;

iii) Comercialização, revenda, consignação, distribuição, importação e exportação, de produtos e serviços relacionados com o campo de energia e transporte metro ferroviário. Estes serviços poderão ser prestados diretamente pela Sociedade, ou através de terceiros;

iv) Representação comercial, intermediação e agência de produtos nacionais e estrangeiros, por conta própria ou de terceiros, relativas aos produtos e serviços elencados acima;

v) participação em quaisquer outras sociedades como sócio, quotista ou acionista, bem como a administração, por conta própria ou de terceiros, de bens e valores mobiliários e imobiliários;

vi) pesquisas, estudos de viabilidade técnica e econômico, projetos, supervisão de projetos;

vii) Outros serviços, inclusive com emprego de explosivos, relacionados ao seu campo industrial e operacional;

viii) obras civis;

ix) locação de bens móveis.

(...);

12 - não alterou sua sede e não passou a ser administrada pelos mesmos administradores da ex-Alstom Brasil (atual Alstom Hydro[®] Energia e Brasil Ltda.), conforme 6ª alteração do seu

contrato social (Doc. 13) e 20ª alteração do contrato social da Alstom Brasil (Doc. 6); embora com membros em comum, pois continuavam a integrar o mesmo grupo, os conjuntos de administradores não eram os mesmos;

13 - por fim, pouco tempo depois, nem mesmo seu controle societário era o mesmo que o da ex-Alstom Brasil, pois enquanto continuou controlada pela Alstom Espana IB, SL (Doc. 14), o setor "Hydro" passou ser detido pela já mencionada joint-venture, de modo que a Alstom Hydro Energia Brasil Ltda. tornou-se controlada da Alstom Hydro Holding (joint-venture com 50% do Grupo Alstom, e 50% da Bouygues);

14 - assim, existiam razões negociais para justificar as operações societárias de 2006; portanto, o fato de ter surgido alguma "vantagem tributária" por conta dos atos praticados perde importância, não passando de efeito colateral positivo, mas que não foi a causa desses atos; afinal, nenhum grupo empresarial do mundo desejaria entrar em crise, quase falir, implorar por ajuda do governo francês, apenas para aproveitar prejuízos fiscais acumulados no Brasil;

15 - nem a teoria do "business purpose" obriga o contribuinte a "jogar fora" benefícios fiscais; o que não se admite, segundo essa teoria, é que o contribuinte adote condutas com o único objetivo de obter vantagens fiscais que, do contrário, não lhe tocariam; neste caso, não há dúvidas de que todos os fatos ocorridos em 2006, envolvendo o grupo, possuem origem em circunstâncias empresariais, econômicas, não relacionadas à busca ardilosa de benefícios fiscais ilegítimos;

16 - na verdade, é até duvidosa a afirmação de que a "manutenção" dos seus prejuízos fiscais seria uma vantagem tributária, passível de ser buscada mediante planejamento tributário, pois tais prejuízos poderiam vir a ser compensados, independentemente da reorganização societária; note-se: no caso de empresa já desativada, sem qualquer possibilidade de voltar a operar, pode-se vislumbrar a adoção de medidas tendentes à "comercialização" de prejuízos fiscais (como parece ter ocorrido no caso objeto do acórdão CSRF/01-02.107); em resumo: não é razoável supor que uma empresa de um grande grupo desenvolva esforços apenas para ter vantagem fiscal ilegítima;

17 - assim, ainda que se adote a teoria do "business purpose", a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL próprios, em 2007, não pode ser condenada, pois não foi a causa dos eventos societários em tela, de modo que descabe a acusação de simulação;

18 - eis os quadros de resumo:

<i>Business Purpose? Sim</i>

I - crise do grupo Alstom no início dos anos 2000;
II - plano de socorro aprovado pelo governo francês/Comissão Europeia;
III - condição: joint-venture para atividades "Hydro";
IV - reflexo no Brasil: necessidade de cisão da Alstom Brasil;
V - versão do acervo cindido para a impugnante: empresa existente há 40 anos, devidamente habilitada para assumir as atividades "Non-Hydro", com balanço saudável para participar de licitações;

<i>Impugnante Assumiu o Nome da Alstom Brasil? Não</i>	
<i>Nome da Impugnante</i>	<i>Nome da Alstom Brasil</i>
<i>Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda.</i>	<i>Alstom Hydro Energia Brasil Ltda.</i>

<i>Impugnante Assumiu a Sede da Alstom Brasil? Não</i>	
<i>Sede da Impugnante</i>	<i>Sede da Alstom Brasil</i>
<i>Al. Campinas, 463, 14º and., SP, SP</i>	<i>Av. Carlos Schneider, s/n, Taubaté, SP</i>

<i>Impugnante Abandonou Seu Objeto Social, Passando a Explorar apenas o Objeto Social da Alstom Brasil? Não</i>	
<i>I - não houve supressão das atividades originais da impugnante;</i>	
<i>II - houve, apenas, a adição de novas atividades;</i>	
<i>III - após reestruturação do grupo, inexistente identidade entre os objetos sociais da impugnante e da Alstom Brasil;</i>	

<i>Identidade entre as Administrações da Impugnante e da Alstom Brasil? Não</i>	
<i>Administração da Impugnante</i>	<i>Administração da Alstom Brasil:</i>
<i>Isidro Quinonero</i>	<i>Carlos Alberto Cardoso de Almeida</i>
<i>Carlos Vera Y Domingues</i>	<i>Carlos Vera Y Domingues</i>
<i>José Antônio Fernandes</i>	<i>Michel Boccaccio</i>
<i>Bernard Franchel</i>	<i>Bernard Franchel</i>
<i>Carlos Capistrano</i>	<i>César Guimarães</i>
<i>Luiz Eduardo Leite</i>	<i>Luiz Eduardo Leite</i>
<i>Stephane Ferey</i>	

<i>Identidade entre os Controladores da Impugnante e da Alstom Brasil? Não</i>	
<i>Controlador da Impugnante</i>	<i>Controlador da Alstom Brasil</i>
<i>Alstom Espana IB, SL</i>	<i>Alstom Hydro Holding</i>

<i>Simulação?</i>
<i>Não, quer se adote os precedentes jurisprudenciais, quer se adote a teoria do "business purpose"</i>

19 - diferentemente do que ocorre em casos de incorporação às avessas simulada, não perdeu sua identidade empresarial, "transformando-se" na incorporada; o absurdo dessa suposição, neste caso, reside no fato de que a cindida continuou tendo vida própria, distinta da sua, embora ambas do mesmo grupo; "Tente-se vislumbrar na Impugnante, após a versão do acervo cindido, a própria empresa cindida, e nenhuma coincidência será constatada." (sic);

20 - a Câmara Superior de Recurso Fiscais já reconheceu que um dos objetivos de operação societária pode ser a manutenção dos prejuízos fiscais acumulados;

21 - portanto, a cisão da Alstom Brasil, bem como a versão do acervo cindido à Impugnante foi real, razão pela qual deve ser cancelada a autuação, não só porque a fiscalização nada provou, mas também porque, embora não incumbisse a si o ônus probandi, demonstrou que não houve simulação e que, ao contrário do que afirmado, há, sim, propósito negocial;

22 - não cabe a multa de 150%, pois assim como não foi comprovada a simulação, tampouco o foi o "evidente intuito de fraude", não tendo sido esclarecida a conduta, dentre as dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/62, e tampouco há descrição da infração subjetiva que teria sido cometida, para caracterizar o evidente intuito de fraude; os tipos legais em tela requerem o dolo, que não pode ser presumido; ou seja: ainda que tivesse errado ao entender que poderia compensar os seus próprios prejuízos fiscais, não esteve imbuída do dolo específico de prejudicar o Fisco, sem o qual não se pode majorar a penalidade; quando foi analisado caso semelhante e se decidiu pela existência de simulação, foi afastada a penalidade agravada, diante da ausência do evidente intuito de fraude, conforme o acórdão nº 103.21.046, do Primeiro Conselho de Contribuintes;

23 - há que se excluir, por ser **ilegal**, a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme argumentos de praxe;

É o relatório.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

ILEGALIDADE. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Tal cobrança não faz parte do presente litígio, visto que não consta da autuação, razão pela qual não será examinada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. REORGANIZAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Os elementos evidenciam que as operações societárias foram simuladas e que não possuíam qualquer propósito negocial.

MULTA DE 150%.

O cuidadoso planejamento das operações simuladas e sua dispersão no tempo evidenciam o intuito de fraude.

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. PERÍODOS ANTERIORES.

Não cabe a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, seja por ter havido simulação, seja pela mudança no seu controle societário concomitante à alteração de seu objeto social.

AUTO REFLEXO. CSLL.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ.

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 19/01/2012 (fl.832) apresentou recurso voluntário ao CARF em 16/02/2012 (fls.833 e ss.) em que, basicamente, repisa as razões da impugnação, alegando, em síntese, preliminarmente, a nulidade da decisão por cerceamento da defesa, por ter implementado inovação fática e jurídica à autuação.

No mérito, (i) aponta a improcedência da acusação de simulação em razão de suas próprias fragilidades; (ii) subsidiariamente, sustenta o propósito negocial da reorganização societária em que se envolveu a recorrente; (iii) aduz a inaplicabilidade do art. 513 do RIR/99, pela interpretação teleológica do termo “cumulativamente”; (iv) alega o descabimento da multa agravada de 150%; (v) ao final, questiona a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em contrarrazões, a PGFN sustenta, em síntese, inicialmente, que não houve inovação promovida pelo julgador de piso, senão a confirmação da simulação que fundamentou o auto de infração desde o início, tendo sido mantidos os fundamentos fáticos ou jurídicos do lançamento, que continuaram sendo a ausência de propósito negocial nas operações de cisão e incorporação, notadamente pelo caráter reverso desta última, com o objetivo único de manter aproveitáveis os prejuízos e bases negativas, ao arrepio da legislação.

Sustenta estar correta a conclusão da DRJ no sentido de que o cuidadoso planejamento, inclusive quanto à dispersão, no tempo, de todas essas operações societárias, evidenciam o intuito de fraude, de modo que está correta a multa de 150%.

Acrescenta que, no caso concreto, a compensação levada a efeito ainda encontra óbice no art. 513 do RIR/99.

Rechaça o argumento da recorrente de que o ramo de atividade da empresa sempre foi o mesmo, qual seja, o setor de infraestrutura. Considerar que a atividade de fabricar, projetar, reparar, recondicionar e montar equipamentos elétricos e/ou hidráulicos, ainda que estes venham a ser usados em obras de infraestrutura, não se confunde com atividades do setor de infraestrutura propriamente ditas, as quais somente passaram a fazer parte do objeto social a partir de 2006. Ademais, a alteração do controle societário (que não foi contestado), e a proibição prevista no art. 513 do RIR/99, representa mais um fator impeditivo da compensação dos prejuízos acumulados pela Alstom Elec Equipamentos Elétricos Ltda (antigo nome da recorrente) até 28/03/2006.

Por fim, afirma que é legal e válida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Após incluído o processo na pauta da sessão de outubro de 2013, a recorrente peticionou pela retirada de pauta, alegando que a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao verificar a existência de conexão, convertera em diligência o julgamento de outro processo da mesma empresa, para que a unidade de origem anexasse o presente processo àquele, para que fossem julgados conjuntamente.

Instada, pelo Presidente da Turma, a se manifestar sobre o pedido de retirada de pauta, esta relatora verificou que a DRJ, naquele caso, vinculou expressamente os processos, confirmando a dependência em relação a este processo, deixando claro que este é o principal e aquele, o decorrente, consoante se vê a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. PERÍODOS ANTERIORES.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/06/2014 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 25/06/2014

por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 25/07/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado

o digitalmente em 24/07/2014 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 29/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não cabe a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, pois não há certeza desse direito, que depende da decisão definitiva do processo de n.º 19515.720671/201180, no qual foi “zerado” o saldo de prejuízos fiscais acumulados até 30/04/2006.

Diante disso, concluiu-se que, muito embora exista a conexão, não cabe falar em redistribuição, nos termos do art. 49, §7º do RICARF (“§ 7º Os processos que retornarem de diligência, os com embargos de declaração opostos e os conexos, **decorrentes** ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio, ressalvados os embargos de declaração opostos, em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão apreciados pela turma de origem, com designação de relator **ad hoc**.”), visto que o processo principal já fora distribuído através de sorteio e incluído em pauta de julgamento. Nesse caso, o julgamento do processo decorrente é que dependerá da decisão definitiva deste processo principal, inexistindo razão para a retirada de pauta.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

PRELIMINAR

Da nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa

A recorrente alega que a DRJ implementou inovação fática e jurídica à autuação, o que lhe teria cerceado o exercício do direito de defesa, ao indicar a contradição nos argumentos utilizados pela então impugnante para justificar o propósito negocial de suas operações societárias.

Verifica-se que a DRJ destacou a inexistência de propósito negocial, a qual, na verdade, constou como fundamento indireto da autuação, decorrente da análise dos casos de planejamento tributário diuturnamente fiscalizados. Essa constatação pela autoridade julgadora em nada inovou na acusação fiscal, representando apenas mais um argumento para mantê-la.

Inexiste alteração dos critérios jurídicos ou fáticos do lançamento, nem em cerceamento de defesa, quando a decisão recorrida se limita a justificar o não acolhimento dos argumentos trazidos pelo contribuinte em sua defesa, sem aperfeiçoar o lançamento.

Ademais, a qualidade da defesa apresentada atesta a inexistência de prejuízo à defesa, afastando a incidência do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Diante disso, rejeita-se a preliminar de nulidade.

MÉRITO

Conforme relatado, o procedimento fiscal pretendeu verificar a regularidade da operação de incorporação, pela recorrente, de uma parte cindida da empresa ALSTOM BRASIL LTDA., CNPJ nº 44.682.318/000175, em 30/04/2006. Constatou-se que a recorrente Alstom Elec Equipamentos Elétricos Ltda (controlada, deficitária) incorporou parte da ALSTOM BRASIL LTDA. (controladora, superavitária).

Ao final da análise, a autoridade fiscal concluiu pela “*inexistência de motivação plausível do ponto de vista negocial para a efetivação da cisão/incorporação, promovida pela fiscalizada e sua controladora, restando apenas como motivação o ganho tributário que seria obtido por meio dessa engenharia tributária, sendo a forma utilizada simulação, cujo único objetivo é a obtenção de ganho tributário e o conteúdo dessa operação todo motivado pelo referido ganho*”. Em razão, disso, glosou os saldos de prejuízo fiscal e base negativa a compensar, apurados até 30/04/2006, pois a cisão parcial e a versão da parte cindida à recorrente (incorporação às avessas) eram operações societárias simuladas, sem propósito negocial.

Sobre a compensação de prejuízos fiscais na incorporação às avessas, cumpre referir que o art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 e o art. 514 do RIR/99 prevêm que a “*pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida*”. Assim, com base na leitura destes artigos, uma empresa lucrativa que incorpore uma empresa deficitária, não pode compensar prejuízo desta.

Diante desta proibição, muitas empresas passaram então a realizar a “incorporação às avessas”, denominação dada à operação em que uma empresa deficitária incorpora uma empresa lucrativa e compensa seu prejuízo com o lucro apurado pela incorporada, sob a alegação de omissão da lei sobre o assunto.

A resolução do presente litígio impende verificar se a incorporação realmente ocorreu tal como formalizada (com a empresa deficitária incorporando a superavitária) ou se ocorreu mera simulação (encobrindo o verdadeiro negócio, em que a empresa superavitária incorporava a deficitária) para o fim exclusivo de compensação dos prejuízos fiscais.

Para isso, cumpre analisar o modelo de planejamento tributário adotado no caso.

Marco Aurélio Greco, reconhecido como uma das maiores autoridades no assunto, em sua obra Planejamento Tributário (São Paulo, Dialética, 2004), que se tornou referência nacional, aduz que, em planejamento tributário “ [...] ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto).”

Na referida obra, o doutrinador apresenta um conjunto de situações ou operações que, segundo ele, merecem uma atenção particular do intérprete, antes que se possa considerá-las como procedimentos autênticos de planejamento tributário, dentre elas: (a) **Operações estruturadas em seqüência;** (b) **Operações invertidas;** (c) **Operações entre partes relacionadas;** (d) Uso de sociedades-veículo; (e) Deslocamento da base tributável; (f) Substituições jurídicas; (g) Neutralização de efeitos indesejáveis; (h) Ingresso de sócio seguido de cisão seletiva; (i) Ágio de si mesmo; (j) Empréstimo ao invés de investimento; (k) Operações interestaduais de ICMS sem trânsito; (l) Criação de distribuidoras e base de cálculo do IPI; (m) Autonomização de operações; (n) Outras (ato normal de gestão, negócios indiretos ou fiduciários, redesenhos societários sucessivos, operações recíprocas).

No caso concreto, os fatos foram bem resumidos pela decisão recorrida, cujo trecho do voto se reproduz abaixo:

A então controladora da impugnante efetuou, em 2006, uma cisão parcial, vertendo à impugnante parte de seu patrimônio.

Ocorre que a impugnante possuía expressivos saldos de prejuízo fiscal e base negativa a compensar, que foram utilizados, já em 2007.

A fiscalização entendeu que tais saldos, apurados até 30/04/2006, deviam ser glosados, pois a cisão parcial e a versão da parte cindida ao interessado (incorporação às avessas) eram operações societárias simuladas, sem propósito negocial.

A impugnante, por seu turno, admite que os saldos de prejuízo fiscal e base negativa a compensar influenciaram suas decisões, mas nega:

1 - que isso seja vedado;

2 - existir simulação, da qual não haveria prova;

*3 - a inexistência de motivação negocial, para a: **cisão da ex-controladora**, que decorreria da necessidade de separar as atividades do setor de geração de energia hidroelétrica (dito “Hidro”), em vista de acordos, no âmbito do governo da França e da Comunidade Européia, que obrigariam o grupo Alstom a, dentre outras providências, criar uma “joint-venture” nesse setor, com participação paritária com outra empresa (no caso, a francesa Bouygues); em consequência, as atividades do setor “Hidro” foram mantidas na ex-controladora; e, **para a incorporação das atividades do setor “Non-Hidro” pela impugnante**, pois não faria sentido criar uma nova empresa se já havia outra empresa do grupo, no Brasil, apta a absorvê-las.*

Como relatado, a recorrente sustenta que as operações engendradas se justificam diante da necessidade de formação de uma *joint venture* para gerir os negócios de energia hidrelétrica, conforme imposição da Comissão Européia. Segundo ela, a cisão da Alstom Brasil teria sido produzida a fim de segregar as atividades Hydro da demais atividades da empresa, passando o controle da parte da empresa responsável pelos negócios Hydro à *joint venture* formada entre o grupo Alstom e a Bouygues, sendo a parte restante da Alstom Brasil incorporada pela recorrente. Essa incorporação final representou um fato atípico: a incorporação de empresa superavitária (controladora) por empresa deficitária, por ela controlada.

Uma operação estruturada como a que está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexisterem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias exigem que a operação seja apreciada como um todo sem que se perca de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa que integra a operação global.

As operações entre partes relacionadas, como estas, segundo o magistério de Marco Aurélio Greco, merecem cuidadosa análise, tendo em vista a real possibilidade de que a causa da operação vise unicamente obter algum efeito tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado, pois quando se está analisando operações entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário, não se pode ignorar que esta simples circunstância faz com que existam interesses comuns no relacionamento entre seus membros.

Neste sentido, o reconhecido doutrinador alerta que merece atenção a ocorrência de alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e

deveres, mas que, em última análise, por ser o mesmo grupo não causam alterações substanciais. Isto é, operações mediante as quais **jurídica e patrimonialmente o grupo permanece inalterado**; a única consequência relevante é que o Fisco deixa de receber determinado tributo. Assim, o foco da análise deve ser a eficácia do negócio jurídico perante o Fisco, ou seja, sua oponibilidade ou inoponibilidade ao Fisco.

Na atual fase do debate sobre planejamento tributário, passa-se a dar maior relevância às formas lícitas dos negócios jurídicos, buscando-se levantar o conteúdo, motivo e finalidade destes. A princípio, qualquer motivo extratributário, não somente aqueles de ordem negocial, mas também de ordem familiar, econômica, política etc., pode ser alegado para justificar determinado negócio realizado.

Tratando do tema, o mesmo Greco (2008, p. 115) cita justamente o exemplo da incorporação às avessas, considerando que, enquanto a incorporação é instituto lícito expressamente previsto no ordenamento, a forma da sua utilização, uma incorporação às avessas — em que uma empresa deficitária incorpora uma empresa superavitária para fins de compensação de prejuízos fiscais — pode trazer dúvidas quanto a estar ou não dentro do perfil “normal” do instituto, para fins de oponibilidade ao Fisco.

Sobre a questão dos motivos, ainda consoante a lição de Greco, deve-se perguntar se o motivo: a) é existente (se existia de verdade), b) é pertinente (se tinha a ver com o ato praticado e a alternativa menos onerosa), c) é suficiente (para fundamentar o modo e o momento em que o ato foi praticado), d) é congruente (para atingir o objetivo adequado diante daquele quadro).

Em outras palavras, para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso responder às seguintes questões: 1) existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico? 2) o motivo é extratributário? 3) o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito?

Neste ponto, é de se concordar com a conclusão da DRJ, segundo a qual:

Há de se destacar, ainda, que os documentos trazidos aos autos – notadamente a decisão da Comissão Europeia (doc. 3), repleta de reticências (vide parágrafo 97 e article 2.4, do dispositivo da decisão) – não deixam claras as circunstâncias e condições em que se determinou a necessidade de segregação das atividades Hydro e formação da joint venture.

O que emerge cristalino dos documentos constantes dos autos é que a segregação das atividades Hydro teve vida curta (característica própria dos planejamentos abusivos, como visto acima), diante das alterações societárias e estatutárias que em pouco tempo levaram tudo ao status quo ante: o grupo Alstom mantendo o controle sobre todas as atividades de infraestrutura relevantes Hydro e non-Hydro, concentradas em uma única empresa no Brasil.

.....

A recorrente alega que não havia sentido em incorporar uma empresa que fazia parte do grupo Alstom desde 2001, inscrita regularmente no CNPJ e no CREA, com saúde financeira que lhe

permitia assumir as atividades cindidas e participar de licitações.

No entanto, tais características também eram encontradas na empresa cindida – que, aliás, contava com melhor saúde financeira do que a autuada –, de modo que a constituição de uma sociedade a partir do patrimônio cindido manteria tais características, incorporasse ela a autuada ou não.

.....

Como já mencionado, no caso em apreço, não se verifica o propósito negocial que justifique a inversão praticada no ato de concentração, com a controlada deficitária incorporando a controladora superavitária.

Some-se a isso: i) o fato de que algum tempo depois, o objeto social da autuada passou a contemplar o exercício das atividades Hydro; ii) o fato de que o controle acionário das duas partes da empresa cindida (da Alstom Hydro e da parte incorporada à autuada) voltaram a ser exclusivamente do Grupo Alstom, por intermédio da Alstom Espana e da Alstom Hydro Holding, apenas poucos anos depois da cisão (o grupo Bouygues deixou a Holding em troca de ações do Grupo Alstom). Estes fatos põem em cheque os fundamentos da própria cisão, e não apenas da incorporação inversa.

.....

O único efeito prático verificado foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado na Alstom Elec Equipamentos Elétricos Ltda (que posteriormente teve a denominação alterada para Alstom Brasil Energia e Transporte – a autuada), mediante incorporação, por ela, da parte cindida da Alstom Brasil, cheia de lucros que podiam ser compensados.

Nesta seara, não procede o argumento da recorrente no sentido de que não teria havido alteração do ramo de atividade por ela exercido.

Dos autos se extrai que, de fato, ocorreu uma relevante alteração no ramo de atividade exercido pela recorrente (antes denominada Alstom Elec Equipamentos Elétricos Ltda), sendo que, até a 5ª alteração contratual, ocorrida em 28/03/2006, tinha como objeto social:

i) projetar, reparar, recondicionar e montar manufaturados, estruturas metálicas, máquinas hidráulicas, térmicas, elétricas, bem como peças de reposição e acessórios, fabricar aparelhos em geral, maquinários, complementos e acessórios elétricos conexos à produção de energia elétrica, podendo, ainda, comercializar, representar ou exportar no ramos das atividades supra mencionadas;

ii) participação em quaisquer outras sociedades como sócio, quotista ou acionista".

Após a referida alteração, a recorrente passou a ser denominada Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., e ter o seguinte objeto social:

i) projetar, fabricar, reparar, recondicionar, modernizar, montar, comissionar equipamentos e sistemas de transporte metro ferroviários; estruturas metálicas, máquinas hidráulicas, térmicas, elétricas, bem como peças de reposição e acessórios, aparelhos em geral, maquinários, complementos e acessórios elétricos conexos à produção de energia elétrica, equipamentos e sistemas de tratamento de ar, gases e líquidos para controle ambiental em indústrias, irrigação e saneamento básico, estações de bombeamento, secagem industrial, tratamento de superfície e transporte pneumático, locomotivas, motores elétricos, pontes rolantes e outros equipamentos de levantamento, equipamentos e máquinas em geral, principalmente os ligados direta e indiretamente a transportes terrestres, sistemas elétricos de propulsão para veículos rodoviários (trólebus) e ferroviários (metrô e trens de subúrbio), equipamentos e sistemas destinados à geração, medição e controle de processos de energia e suas aplicações, produtos eletrônicos, mecânicos e de caldeiraria, equipamento e peças mecânicas para a utilização em usinas geradoras de energia e indústrias em geral, equipamentos elétricos destinados aos mercados de saneamento, irrigação, indústria, peças, partes e sobressalentes para serem usados nos equipamentos e sistemas mencionados anteriormente;

ii) Serviços afins à operação industrial da Sociedade, em especial, mas sem se limitar a esses, os de projeto, montagem, supervisão de montagem, comissionamento e gerenciamento de projetos relacionados à infra-estrutura de energia e transporte metro-ferroviário, consultoria e assistência técnica, econômica e administrativa ligadas aos produtos e serviços elencados;

iii) Comercialização, revenda, consignação, distribuição, importação e exportação, de produtos e serviços relacionados com o campo de energia e transporte metro ferroviário. Estes serviços poderão ser prestados diretamente pela Sociedade, ou através de terceiros;

iv) Representação comercial, intermediação e agência de produtos nacionais e estrangeiros, por conta própria ou de terceiros, relativas aos produtos e serviços elencados acima;

v) participação em quaisquer outras sociedades como sócio, quotista ou acionista, bem como a administração, por conta própria ou de terceiros, de bens e valores mobiliários e imobiliários;

vi) pesquisas, estudos de viabilidade técnica e econômico, projetos, supervisão de projetos;

vii) Outros serviços, inclusive com emprego de explosivos, relacionados ao seu campo industrial e operacional;

viii) obras civis;

ix) locação de bens móveis.

Muito embora a recorrente argumente que o ramo de atividade da empresa permaneceu o mesmo: o setor de infraestrutura, verifica-se que as antigas atividades de fabricar, projetar, reparar, recondicionar e montar equipamentos elétricos e/ou hidráulicos, ainda que estes venham a ser usados em obras de infraestrutura, não se confundem com atividades do setor de infraestrutura propriamente ditas, as quais somente passaram a fazer parte do objeto social a partir de 2006, destacando-se os seguintes exemplos:

“comissionar equipamentos e sistemas de transporte metro-ferroviários, (...) sistemas de tratamento de ar gases e líquidos para controle ambiental em indústrias, irrigação e saneamento (...), equipamentos e sistemas destinados à geração (...) de energia, (...) gerenciamento de projetos de infra-estrutura de energia e transporte metro-ferroviário, (...) obras civis”.

Como se vê, o ramo de atividade da empresa passou de manufatura e manutenção de equipamentos elétricos para realização de obras e projetos de infra-estrutura urbana. Tal alteração evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada (com a agregação das atividades relativas ao ramo de infraestrutura urbana, de equipamentos para meios de transportes, de gerenciamento de projetos, entres outros) e não o da incorporadora (recorrente).

Com isso, são afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada.

Ademais, é fato incontroverso que a recorrente passou a ser controlada, logo após a cisão, pela ALSTOM ESPANA IB, SL.

Assim, diante da alteração do controle societário da recorrente e do seu objeto social, conforme a comparação retro entre a 4ª (23/12/2005, às fls. 7 a 18) e a 5ª alteração do contrato social (23/12/2005, às fls. 19 a 55), a compensação levada a efeito ainda encontra óbice no art. 513 do RIR/99, que dispõe expressamente sobre a vedação:

Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Diante disso, o filme mostra que a incorporação reversa, ou seja, da empresa superavitária pela deficitária não possuía outro propósito senão o imediato aproveitamento dos prejuízos acumulados na recorrente para reduzir a carga tributária sobre os expressivos lucros da parcela cindida da Alstom Brasil.

Como se extrai dos autos, não se verifica propósito comercial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado na Alstom Elec Equipamentos Elétricos Ltda (atual Alstom Brasil Energia e Transporte, ora recorrente).

Assim, deve ser mantida a autuação.

Da multa agravada

No caso dos autos, foi aplicada a multa de 150%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente para os anos-calendário a que se referem as infrações, cujos excerto de interesse transcreve-se a seguir:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Como visto, nos termos inc. II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

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

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

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja,

a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

A impugnante alega que não há prova da simulação, mas isso não é verdade, como se verá a seguir.

O exame da 13ª alteração do Contrato Social da impugnante (Doc. 01, de fls. 338 a 358) mostra que a ALSTOM ESPANA IB, SL e a ALSTOM HYDRO HOLDING eram as únicas sócias da impugnante em 18 de abril de 2011, que tinha como objeto social:

“i) Projetar, fabricar, reparar, recondicionar, modernizar, montar, comissionar equipamentos e sistemas de transporte metroferroviários, equipamentos para geração de energia hidroelétrica, equipamentos hidromecânicos, estruturas

.....

*Ou seja: em algum momento entre o registro na JUCESP da 7ª alteração do contrato social (20/08/2007, às fls. 57 a 82) e a data de elaboração da 13ª alteração do contrato social (18/04/2011, às fls. 338 a 358) da impugnante, as atividades conexas à **fabricação de equipamentos para geração de energia hidroelétrica** (ditas “Hidro”) foram incluídas entre as atividades da impugnante.*

Além disso, a ALSTOM HYDRO HOLDING foi a empresa que:

1 - passou a deter, logo após a cisão, o controle direto da ex-controladora da impugnante, e que, conforme a tese da defesa e o Doc. 08 (fls. 464 a 601), deveria ter seu controle compartilhado com o grupo Bouygues, nas atividades do setor dito “Hidro”; e, 2 - em algum momento entre a 7ª e a 13ª alteração do contrato social, passou a deter mais de 40% de participação societária na impugnante, conforme fl. 344.

Assim, algum tempo após as operações societárias em tela, foram incluídas no objeto social da impugnante as atividades ditas “Hidro” e a ALSTOM HYDRO HOLDING, que deveria, em tese, cuidar apenas dessas atividades, passou a deter expressiva participação societária na impugnante.

Com isso fica claro que a cisão/incorporação tinha por único objetivo aproveitar os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa e que a tese de segregação das atividades “Hidro” e “Non-Hidro” não possui respaldo fático.

O tempo e os fatos demonstraram que não havia propósito comercial nas operações de cisão/incorporação e que estas foram simuladas.

1 o motivo sério e importante para a simulação é a possibilidade de compensar rapidamente saldos expressivos de prejuízo fiscal e base negativa;

2- a falta de execução material do contrato é evidenciada pela inclusão, pouco tempo após as operações societárias, das atividades do setor "Hidro" no objeto social da impugnante;

3 a conduta das partes mostra que a empresa que deveria concentrar a gestão de empresas voltadas para as atividades do setor "Hidro" (em parceria com a Bouygues), pouco tempo após as operações societárias, detinha expressiva participação societária na impugnante;

4 o objeto dos negócios diverge absolutamente, pois o negócio que deveria ter sido efetuado por meio das operações societárias (segregação das atividades do setor "Hidro") na realidade não ocorreu, tendo apenas existido "pró-forma".

O cuidadoso planejamento, inclusive quanto à dispersão, no tempo, de todas essas operações societárias, evidenciam o intuito de fraude, de modo que está correta a multa de 150%.

A doutrina distingue a elisão da evasão. Consoante lição de Ricardo Mariz de Oliveira (in "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", Anais do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, IOB, 2004), a elisão deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal, nos seguintes termos:

A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três e apenas três elementos:

(1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões confírmes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados.

Nessa toada, o referido doutrinador, na mesma obra, considera os indicativos de um ato simulado:

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida [...] se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.

No caso concreto, a sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e, especialmente, o retorno ao *status quo ante* revelam que nunca houve a intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária.

Assim, é evidente que o conjunto de operações descritas no presente processo foi articulado, dolosamente, pela recorrente em conjunto com outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, com o único propósito de criar, formalmente, uma situação que reduzisse a tributação sobre os lucros do grupo.

A existência de simulação em casos como este já foi reconhecida no âmbito administrativo, podendo ser referido o seguinte julgado do antigo Conselho de Contribuintes:

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 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 — 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 cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art.44 II, da Lei nº.9.430, de 1996). (Acórdão n.º: 104-21.675, sessão de junho de 2006)

Ademais, em caso similar ao presente, o E. Superior Tribunal de Justiça manteve o entendimento do tribunal *a quo* que entendeu presente a simulação no negócio jurídico, confirmando o procedimento fiscal de glosa dos prejuízos fiscais da "incorporadora" com lucros da "incorporada", consoante o julgado abaixo colacionado:

*STJ - RECURSO ESPECIAL - 2007/0092656-4 - 25/08/2009
Superior Tribunal de Justiça - STJ - T2 - SEGUNDA TURMA
(Data da Decisão: 25/08/2009 Data de Publicação: 31/08/2009)*

*Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 -
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento: 25/08/2009 Data da
Publicação/Fonte : DJe 31/08/2009*

*Ementa : PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO
CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538,
PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE.*

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ. 1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte. 2. A empresa [Comercial Ltda]. formalmente incorporou [S/A] (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável. 3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a [S/A] que incorporou a [Comercial Ltda]. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Comercial Ltda pela S/A), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. 4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 5. Não há controvérsia quanto à legislação federal. 6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados ([Comercial Ltda]) é, efetivamente, a incorporadora. 7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu. 8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC). 9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF. 10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da [S/A] (empresa financeiramente sólida) pela [Comercial Ltda] (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a [S/A] que incorporou a [Comercial Ltda]. 11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de [Comercial Ltda] e [S/A], a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada. 12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ). 14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

Da mesma forma, na situação dos autos, como exposto, verifica-se a presença de motivos para a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser mantida no patamar de 150%.

Dos juros sobre a multa de ofício

A recorrente ainda se insurge, subsidiariamente, sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, alegando a falta de previsão legal.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado em sentido oposto a essa tese, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 1202-00756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que *interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.*” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como *“o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”* (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida *“juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago”* (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: *“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”*

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 4 (*“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre*

débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais").

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101-001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de

sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02, para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, in verbis:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

*Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, concordo com as colocações da Fazenda Nacional quando afirma que fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.*

*Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício ad valorem.*

Vê-se que todos os argumentos retro mencionados convergem para a conclusão de que é perfeitamente legal e válida a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada, aplicando-se a taxa de juros Selic.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Redator designado

Trata o presente voto apenas do julgamento de juros sobre a multa de ofício, objeto de impugnação específica.

Entendo necessária para o deslinde da controvérsia sobre a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício uma breve abordagem sobre a natureza jurídica destes institutos no direito tributário.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

Ai é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Por sua vez, os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.(g.n.o)

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.(g.n.o)

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênias para transcrevê-los:

Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

(...)

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir semelhança fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o

valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

*[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9,430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. **O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis.** Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)*

[...] INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

*Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. **Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.**(1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)*

[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)*

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual

restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete,

direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.”
(Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 ("A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais").

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo **caput** do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no **caput** do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador

nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo "crédito" constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo "débito" no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousos destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III

*Crédito **Tributário***

CAPÍTULO IV

*Extinção do Crédito **Tributário***

SEÇÃO II

Pagamento

*Art. 161. O crédito **não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.**(g.n.o)*

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Lei nº 9.430, de 1996.

Capítulo IV
PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção V
Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de **crédito tributário correspondente exclusivamente a multa** ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Capítulo V
DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção IV
Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de

juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

*(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...)** (op. cit p.418)*

*O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m) art. 161 (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(op. cit. p. 467).*

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.

Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento parcial ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima.

Processo nº 19515.720671/2011-80
Acórdão n.º **1202-001.060**

S1-C2T2
Fl. 45

CÓPIA