



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720671/2011-80
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.727 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Para fins de admissibilidade, a fundamentação trazida em recurso especial deve ser apta a contrapor, específica ou conjuntamente, todos os fundamentos trazidos pelo voto condutor do acórdão recorrido. Não se conhece do Recurso Especial que não questiona um dos fundamentos jurídicos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella (relator) que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 1.056 a 1.060) e Recurso Especial interposto pela Contribuinte (fls. 1.274 a 1.319) em face do v. Acórdão n.º 1202-001.060 (fls. 1.011 a 1.053), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, na sessão de 6 de novembro de 2013, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se a ementa do referido v. Acórdão:

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 extratributário 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 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, 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.*

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, lançadas em face da Contribuinte em razão da glosa de compensações de prejuízos, diante da constatação de operação de *incorporação às avessas*, na qual a ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA. (ora Recorrente) incorporou parte cindida da empresa ALSTOM BRASIL LTDA., do mesmo Grupo Econômico, rotulada a manobra como ilegítima e simulada, com a imposição de multa de ofício qualificada.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

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 n.º 44.682.318/000175:

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 n.º 44.682.318/000175, 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

n.º 44.682.318/000175, 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/SP1SP180606, 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 277513/066, 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 n.º 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 pretenso 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 n.º 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 atuada 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 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.

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.

Como visto, a DRJ, negou provimento à Impugnação apresentada, mantendo integralmente o lançamento de ofício, com a penalidade aplicada (fls. 803 a 828). Inconformada, a Contribuinte interpôs *Apelo* Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de defesa, inclusive a violação de seu direito de defesa e a nulidade da r. decisão recorrida,

pugnando, no mérito, pela ausência de simulação e higidez das operações e, conseqüentemente, do aproveitamento das *bases de cálculo negativas*.

Conforme relatado, a C. Turma Ordinária *a quo*, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, exclusivamente para afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício, mantendo a Autuação em todos seus demais aspectos e elementos, entendendo pela presença de *simulação* na operação de incorporação que antecedeu a compensação de *prejuízos*.

Intimada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não apresentou Embargos de Declaração, interpondo, imediatamente, o Recurso Especial agora sob análise, demonstrando a suposta existência de divergência jurisprudencial, por meio de r. *decisões paradigmas*, em relação à suposta licitude da incidência de juros sobre as penalidades.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.198 e 1.199, entendendo que *comprovada a divergência de interpretação da legislação tributária. Logo, conclui-se pela admissibilidade do recurso especial.*

Cientificada, a Contribuinte primeiro ofertou suas Contrarrazões (fls. 1.212 a 1.223), apenas questionando o mérito da reclamação fazendária, defendendo a impossibilidade de incidirem juros sobre a multa de ofício.

Logo depois opôs Embargos de Declaração (fls. 1.234 a 1.245), apontando para a ocorrência de suposta *omissão e contradição* no v. Aresto da C. Turma Ordinária, sendo tal reclamação rejeitada pelo r. Despacho de Admissibilidade de Embargos de fls. 1.254 a 1.267.

Na seqüência, interpôs o seu Recurso Especial, ora sob escrutínio, demonstrando suposto dissídio jurisprudencial em relação aos temas *incorporação reversa (às avessas)* e *qualificação da multa de ofício aplicada*, trazendo v. Acórdãos *paradigmas*, pugnando pela reforma do v. Acórdão nessas matérias.

Processado, este outro *Apelo* Especial teve seu seguimento parcialmente determinado, por meio do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.443 a 1.447, por entender que houve a *caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas*, dando seguimento apenas ao tema da *incorporação reversa (às avessas)*.

Contra tal revés parcial, foi apresentado Agravo (fls. 1.455 a 1.478), demonstrando a necessidade de acatamento e julgamento da matéria sobre a qualificação da multa de ofício. Contudo, tal recurso incidental foi rejeitado, por meio do r. Despacho de Agravo de fls. 1.484 a 1.491.

Ainda, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 1.499 a 1.506) defendendo o não conhecimento do *Apelo* da Contribuinte e a improcedência de suas alegações, defendendo a manutenção do *v. Acórdão* nessa parte combatida pela *Parte* privada da lide.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Inicialmente, atesta-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese do art. 67, do Anexo II, do RICARF, instituído pela Portaria MF n.º 256/2009 e alterações.

Conforme relatado, a Contribuinte não questiona o conhecimento do Recurso Especial do Procurador.

Assim, considerando o silêncio quanto ao conhecimento do *Apelo* da Fazenda Nacional, uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 9101-00.539 e n.º 9202-01.806, trazidos como *paradigmas* para questionar a matéria da incidência legal de juros sobre a multa de ofício, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão n.º 1202-001.060, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.198 e 1.199.

Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte

Primeiro, atesta-se a tempestividade do Recurso Especial do Contribuinte. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese do art. 67, do Anexo II, do RICARF, instituído pela Portaria MF n.º 343/2015.

Frise-se que o r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.443 e 1.447 apenas analisou o v. Acórdão n.º CSRF/01-05.413, *primeiro paradigma*, entendendo que bastante este para o acatamento e prosseguimento do *Apelo* em relação à matéria *incorporação reversa* (às *avessas*). O segundo v. Acórdão paradigma n.º 3302-003.138 ficou à margem da apreciação preliminar de cabimento recursal, não sendo objeto de reclamação, devendo se considerar a falta de interesse da *Parte* naquela oportunidade.

E a matéria referente à *qualificação da multa de ofício aplicada* teve seguimento denegado, tanto em sede de r. Despacho de Admissibilidade, como, posteriormente, na rejeição do Agravo manejado.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional questiona o conhecimento do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Alega-se, pontualmente, de forma breve, muito sucinta e objetiva que *pela análise do Recurso interposto em 06/01/2017, não se verifica a indicação do dispositivo legal que foi interpretado de modo divergente pelo acórdão recorrido, motivo pelo qual requer o seu não conhecimento.*

Pois bem, de fato, nas razões recursais, não há o apontamento para um determinado *dispositivo legal* que foi objeto de interpretações divergentes. Contudo, a principal matéria sob debate, desde a lavratura da Autuação, é referente à suposta perpetração de *simulação* pela Contribuinte e *inexistência de motivação plausível do ponto de vista negocial.*

Ao seu turno, a redação do art. 67 do Anexo II do RICARF, vigente ao tempo da manobrea recursal, expressamente emprega o terminologia que cabe Recurso Especial *contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

Não há aqui a exigência de individualização e objetivação de um dispositivo legal específico de veículo normativo que tenha sido objeto concreto de dissídio jurisprudencial nas r. *decisões* dos C. Colegiados deste E. CARF.

Basta ao recorrente demonstrar que, aos fatos apurados nas contendas objetos dos Acórdãos recorrido e *paradigmas*, foi aplicada a mesma *legislação*, no sentido de ser o tema questionado de mesma pertinência jurídica, submetido ao mesmo regramento legal.

Especificamente no presente caso, que além de suposta vedação ampla de aproveitamento de prejuízos entre sucedida e sucessora, trata de *planejamento tributário, simulação e propósito negocial*, não existe qualquer unanimidade – jurisprudencial e doutrinária – sobre, precisamente, a quais dispositivos legais, específicos, estes temas estariam submetidos.

Ainda, frise-se que o v. Acórdão n.º CSRF/01-05.413, único *paradigma* analisado e acatado, tratou da mesma e idêntica operação de incorporação reversa, onde houve glosa de aproveitamento de prejuízos, sob a mesma fundamentação jurídica e legislativa, sendo manifestamente satisfatória sua identidade factual com o v. Acórdão recorrido e evidente a expressão de divergência jurisprudencial sobre a mesma *legislação tributária.*

Por fim, necessário observar que além de todo o debate e análise do tema *incorporação reversa (às avessas)*, no v. Acórdão nº 1202-001.060, ora recorrido, entendeu-se por, ao final, trazer o seguinte argumento sobre o aproveitamento de prejuízos e bases de cálculo negativa:

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.

(destacamos)

Para que não parem dúvidas sobre a suficiência recursal da pretensão da Contribuinte, ainda que não combatido em Embargos Declaratórios ou no Recurso Especial, o argumento do suposto óbice legal do art. 513 do RIR/99 (ausente nos TVFs, diga-se) para tais compensações foi trazido em claro obiter dictum, como acréscimo não decisivo e desnecessário à conclusão antes já alcançada de ilegitimidade e *ilicitude* da incorporação reversa.

Além disso, tal argumento somente foi trazido por consequência e *nexo causal* da investigação de licitude (ou de perpetração de *simulação*) da operação de *incorporação reversa (às avessas)*, de modo que, como a própria conclusão da I. Relatora evidencia, não deixa de estar contido na apreciação dessa matéria.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Contribuinte, em relação à matéria *incorporação reversa (às avessas)*, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.443 a 1.447.

Mérito

Uma vez vencido este Conselheiro e conhecido apenas o Recurso Especial da Fazenda Nacional, passa-se à apreciação de seu tema meritório, qual seja, *a licitude da incidência de juros sobre as penalidades de ofício aplicadas*.

Tal tema é objeto de *verbete* sumular deste E. CARF, devendo, por força do art. 45, inciso VI, do Anexo II, do RICARF, sob pena de cassação de seu mandato, este Conselheiro se curvar e aplicar tal entendimento. Confira-se:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Posto isso, claramente, acima de qualquer dúvida, o v. Acórdão recorrido contraria tal enunciado e a pretensão fazendária alinha-se com o mesmo comando institucional. Desse forma, deve ser reformado o v. Aresto combatido, em relação a tal tema, sendo procedente o *Apelo* Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, reformando o v. Acórdão n.º 1202-001.060, apenas para reestabelecer a incidência de juros sobre os valores correspondentes às multas de ofício aplicadas.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais, quanto ao recurso especial do sujeito passivo, a maioria da Turma decidiu não conhecer do apelo.

Isso porque, em síntese, a Turma entendeu que o voto condutor do acórdão recorrido teria fundamento autônomo não atacado pelo recurso especial do sujeito passivo.

Em sua peça recursal, o sujeito passivo inadvertidamente refuta, na parte destinada à admissibilidade do recurso, mais os trechos do Termo de Verificação Fiscal que propriamente do acórdão recorrido. De qualquer forma, quando se refere à decisão recorrida, essencialmente a contesta com afirmações acerca da validade, para fins fiscais, da operação de incorporação tal como realizada, abordando o tema com assertivas tais como a de que “*o escopo fático envolvido no presente caso se resume à análise da validade de planejamento tributário realizado entre partes vinculadas que apresente, além de uma razão econômica, um benefício fiscal ao contribuinte*”. Nesse contexto, o recurso especial afirma, também:

(...)

Fica claro que o Acórdão Recorrido adotou posicionamento no sentido de que a consequência jurídica de operação de planejamento tributário que, além do escopo negocial, acarrete benefício fiscal e tenha sido realizada entre partes vinculadas, é a desconsideração da aludida operação, possibilitando tanto a cobrança de eventuais tributos decorrentes de tal desconsideração, quanto a aplicação de multa qualificada de 150%.

Esse entendimento, contudo, além de não encontrar respaldo legal (como se verá mais adiante), contraria o entendimento já exarado pela C. CSRF e por outra Câmara Julgadora do E. CARF, conforme acórdãos colacionados como paradigma, cujo posicionamento se passa a demonstrar.

(...)

Nesse ponto, vale transcrever, por sua vez, trechos da decisão recorrida (grifamos):

(...)

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 “*persona 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 (encobrendo 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.

(...)

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, **cumpra-se examinar se há motivos autônomos ou não**, pois se estes inexistirem, 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.

(...)

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:

(...)

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

(...)

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 atuada), 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** (...)

(...)

Com isso, são afastadas as razões comerciais 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:

(...)

No caso, a leitura que a maioria da Turma fez do voto condutor do acórdão recorrido foi de que este teve por fundamento duas análises: primeiro, se propôs a examinar as **razões comerciais** da operação, no contexto do disposto no artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987 (artigo 514 do RIR/99*), isto é, investigando se, realmente, a operação consistiu em uma

incorporação, pela Alstom Elec. Equipamentos Elétricos Ltda (controlada, deficitária), de parte da Alstom Brasil Ltda. (controladora, superavitária).

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

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

Nessa primeira análise, o voto condutor faz duas abordagens, analisando os motivos para a operação, e nesse contexto examinando se houve ou não alteração do objeto social. Sobre este último, o acórdão recorrido conclui 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)*”. Finalizando tal análise, o voto conclui que “*são afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada*”.

Em seguida, o voto condutor do acórdão recorrido traz uma abordagem adicional, no contexto de uma análise das disposições do artigo 513 do RIR/99*, ocasião em que demonstra entendimento de que também teria havido alteração de controle societário.

*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).

Nesse ponto, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que, diante da alteração tanto do objeto social quanto do controle societário, a compensação de prejuízos fiscais também estaria vedada por força do artigo 513 do RIR/99.

Em seu voto, o i. Relator do presente recurso especial não discorda que o acórdão recorrido traz o argumento acerca do óbice legal do artigo 513 do RIR/99. Não obstante, na sua leitura, tal argumento “*foi trazido em claro obiter dictum, como acréscimo não decisivo e desnecessário à conclusão antes já alcançada de ilegitimidade e ilicitude da incorporação reversa.*” E continua: “*tal argumento somente foi trazido por consequência e nexa causal da investigação de licitude (ou de simulação) da operação de incorporação reversa (às avessas), de modo que, como a própria conclusão da I. Relatora evidencia, não deixa de estar contido na apreciação dessa matéria*” (grifos do original).

Não sem antes pedir licença para discordar, na leitura que a maioria desta Turma fez do voto condutor do acórdão recorrido não se entendeu o argumento acerca da alteração do controle societário como mero *obiter dictum*. Pelo contrário, compreendeu-se que este seria fundamento autônomo do voto condutor do acórdão recorrido, isto é, tratou-se de mais um argumento que impediria o aproveitamento dos prejuízos fiscais no caso em exame.

Assim, em síntese, entendeu-se que o voto condutor do acórdão recorrido manteve a glosa dos prejuízos fiscais ora em debate por ter decidido tanto (i) que não restaram demonstradas as razões negociais que justificariam a incorporação, pela controlada, de parte da controladora Alstom Brasil Ltda.; quanto (ii) que houve alteração cumulativa do controle e do ramo societário, incorrendo-se na vedação do artigo 513 do RIR/99.

No caso, como já se demonstrou, o Recorrente combateu em seu recurso especial apenas a primeira linha acima, de maneira que os argumentos constantes de seu recurso não são

capazes de alterar a conclusão do acórdão recorrido acerca da alteração cumulativa de controle societário e ramo de atividade.

Sob esta ótica, portanto, falece interesse recursal ao sujeito passivo, porque a divergência por ele suscitada – que, em resumo, se limitou a discutir a validade para fins fiscais da operação de incorporação “às avessas” realizada --, não permitiria reverter uma das teses apontadas pelo voto condutor do acórdão recorrido, de aplicação ao caso da vedação do artigo 513 do então vigente RIR/99. Concorde-se ou não com tal argumento (e isso seria questão de mérito), fato é que trata-se de fundamento autônomo que foi exposto no voto condutor do acórdão recorrido como suficiente para impedir o aproveitamento dos prejuízos fiscais, de forma que a ausência de questionamento quanto a ele faz com que a conclusão do voto se mantenha, mesmo que eventualmente venha a ser reformado o argumento a respeito da inexistência de razões negociais para a incorporação.

Quanto ao interesse recursal, vale notar a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Oportuno observar que, mesmo que se admita que “*tal critério jurídico não constou do TVF e nem de nenhuma decisão do feito, tendo sido inaugurado no julgamento do Recurso Voluntário*” (como observou o voto do i. Relator do presente recurso especial, grifos do original), esta circunstância não é suficiente para permitir o julgamento do recurso especial por parte desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, ante a competência específica desta Turma, que tem por finalidade solucionar conflitos entre julgados de diferentes turmas deste CARF, nos termos dos artigos 67 e seguintes do Anexo II ao Regimento Interno deste Tribunal (RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF 343/2015).

Assim, não alcançados, conjuntamente, os pressupostos recursais específicos (RICARF/2015) e gerais (dentre os quais o interesse recursal, sob o binômio necessidade e utilidade), não pode essa 1ª Turma da CSRF conhecer do recurso.

São essas as razões pelas quais, não sem antes pedir licença para discordar do fundamentado voto do i. Relator, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano