



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

Processo n° 10882.724323/2012-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.239 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. INCORPORAÇÃO.
Recorrente STVD HOLDINGS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA LUCRATIVA POR PARTE DE EMPRESA DEFICITÁRIA. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL.

Restando demonstrado, pelas provas constantes dos autos, que a incorporação às avessas, em que a empresa lucrativa é incorporada por uma empresa deficitária, foi orientada por propósitos exclusivamente de economia tributária, a ser obtida por meio do aproveitamento dos seus prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas desta última, e tendo ainda a operação de sucessão ocorrido em curto lapso de tempo após a aquisição da referida empresa deficitária, a qual também restou demonstrada ter sido orientada precisamente por aquele específico propósito, afigura-se correta a glosa da compensação dos referidos prejuízos e bases negativas na apuração dos tributos devidos.

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE

Aplica-se à CSLL, no que couber, o disposto em relação ao IRPJ exigido de ofício com base na mesma matéria fática e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir o percentual da multa aplicada para 75%, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e José Evande Carvalho Araujo, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO - Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Marcos Vinicius Barros Ottoni.

Relatório

De início, esclareça-se que todas as indicações de folhas a seguir dizem respeito à numeração digital do e-processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por STVD HOLDINGS S.A., contra acórdão proferido pela 10ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo-I, cuja ementa a seguir se transcreve:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA LUCRATIVA POR PARTE DE EMPRESA DEFICITÁRIA. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL. CARACTERIZAÇÃO DE INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS POR MEIO DO CONJUNTO DE PROVAS DOCUMENTAIS.

A operação de incorporação às avessas, em que uma empresa lucrativa é incorporada por uma empresa deficitária, com o único propósito negocial de se aproveitar da dedução de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, fica caracterizada pela conjunção das provas documentais trazidas aos autos, que lograram demonstrar (i) a mudança de sede da empresa incorporadora para exatamente o mesmo endereço da incorporada, (ii) a nova composição da administração da incorporadora, que passou a ser formada pelos antigos membros da incorporada, (iii) a similaridade do objeto social de ambas as empresas, (iv) a disparidade de o ativo da incorporada ser vultosamente superior ao ativo da incorporadora, (v) a ausência de ativos relevantes no patrimônio da incorporadora,

com exceção de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, e (vi) o efetivo aproveitamento dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL.

MULTA QUALIFICADA. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. AQUISIÇÃO DE EMPRESA COM OMISSÃO DE VALORES DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL. PAGAMENTO MUITO INFERIOR AO VALOR DOS ATIVOS ADQUIRIDOS. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO PROPÓSITO NEGOCIAL. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

O intuito de fraudar o Fisco, que enseja a qualificação da multa de ofício, fica evidenciado pelo propósito consciente de burlar a proibição legal prevista no art.33, do Decreto-lei nº 2.341/1987. A ocultação do verdadeiro propósito comercial resta demonstrada no ato de aquisição de créditos tributários diferidos que, além de serem omitidos no balanço contábil que subsidiou o negócio jurídico, também foram adquiridos por meio do pagamento de uma quantia muito inferior ao valor pelo qual os créditos seriam posteriormente escriturados pelo sujeito passivo.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ESCOPO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CIRCUNSCRIÇÃO DO JULGAMENTO AOS FATOS CONCRETOS DESCRITOS NOS AUTOS. AFASTAMENTO DAS TESES GENÉRICAS TRAZIDAS PELO SUJEITO PASSIVO.

O processo administrativo fiscal se restringe a analisar os fatos concretos descritos e documentados nos autos, não se prestando a tratar de questões em tese, devendo ocorrer o julgamento do caso concreto e não de tese jurídica de caráter genérico.

PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS SEM FORÇA VINCULANTE. UTILIZAÇÃO COMO FORMA DE ORIENTAÇÃO E VETOR DE UNIFORMIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO DE QUESTÕES ALHEIAS AOS AUTOS.

Não cabe a discussão de questões alheias aos autos, relativas a alegações específicas sobre a jurisprudência trazida pela fiscalização, tendo em vista que o julgamento deve se cingir aos fatos do caso concreto.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em síntese, trata-se, portanto, de caso em que a fiscalização entendeu que o contribuinte reduziu indevidamente a sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio do aproveitamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, aproveitamento este que somente se tornou possível mediante uma série de operações societárias, que culminaram com a incorporação de uma pessoa jurídica lucrativa por outra pessoa jurídica deficitária, o que caracterizou, na visão do fisco, um planejamento tributário inoponível ao fisco, em face da simulação relativa e do evidente intuito de fraude, com o propósito de contornar a norma de proibição estampada no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987, motivo pelo qual aplicou ao caso a multa qualificada.

Transcrevo abaixo excertos do relatório do acórdão recorrido, que contém uma síntese dos fatos e argumentos do fisco expostos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1227-1249:

1. Em 03/09/2007, a empresa Greenville Assessoria, Negócios, Serviços e Participações Ltda (Greenville) foi incorporada pela contribuinte fiscalizada, STVD Holdings S.A. (STVD - cuja antiga denominação era Souto Vidigal S.A.), conforme a ata da AGE de fls.859/865 e o instrumento de protocolo e justificação de incorporação de fls.872/876.

2. À época da incorporação, ambas as empresas faziam parte do conglomerado Bradesco, como se demonstrará a seguir.

3. Em 02/10/2006, o capital social da Greenville, empresa então pertencente ao grupo do Banco BCN S.A., foi reduzido de R\$32.466.690,00 para R\$8.614.634,00, conforme a alteração do contrato social de fls.573/588 e a ata de reunião de sócios de fls.589/591. Como consequência, seu ativo foi reduzido para R\$1.214.213,58, passando a ser composto, basicamente, por "Impostos e Contribuições a Recuperar", no valor de R\$1.188.789,30, consoante a ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial da DIPJ 2007, ano-calendário de 2006, às fls.1054.

3.1. Em 06/11/2006, a Greenville passou a fazer parte do conglomerado Bradesco, por meio da cessão e transferência da totalidade das quotas da empresa para a Bradesplan Participações S.A., de acordo com a alteração do contrato social de fls.592/603.

3.2. Posteriormente, houve ainda dois aumentos do capital social da Greenville: o primeiro em 28/02/2007, quando ocorreu um aumento de R\$500.000.000,00, em moeda corrente nacional, conforme a alteração do contrato social de fls.604/619; e o segundo em 16/04/2007, no valor de R\$255.010.119,00, mediante a conferência de ações ordinárias da Arcelor Brasil S.A., conforme a alteração do contrato social de fls.630/639.

4. A integração da Souto Vidigal S.A., antiga denominação da STVD, ao conglomerado Bradesco se deu posteriormente à aquisição do Banco Mercantil de São Paulo pelo Banco Bradesco S.A.

4.1. Porém, antes de a Souto Vidigal S.A. integrar o conglomerado Bradesco, a empresa foi esvaziada de seus principais ativos, a exemplo do que ocorreu com a Greenville.

4.2. Assim, em 30/05/2007, ocorreu uma cisão parcial da Souto Vidigal S.A. com versão do acervo líquido cindido para a empresa SV Holding Ltda (CNPJ 08.696.043/0001-65), consoante a ata da AGE de fls.844/849.

4.2.1. Por intermédio do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Souto Vidigal S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela SV Holding Ltda, às fls.850/854, constata-se que a justificativa para a cisão parcial era permitir que os ativos que permaneceram na Souto Vidigal S.A. fossem transferidos a terceiros não relacionados, conforme o seguinte excerto de fls.851:

(1) O objetivo da presente cisão parcial da SV, seguida de incorporação do acervo patrimonial cindido pela SVH, se consubstancia na decisão dos acionistas de transferir seus bens, direitos e obrigações de maior relevância de uma sociedade anônima para uma sociedade empresária limitada, racionalizando assim os custos inerentes à manutenção de uma sociedade do tipo anônima, assim como permitindo que a SV, com seu acervo patrimonial remanescente, seja transferida a terceiros não relacionados.

4.2.2. O acervo líquido contábil cindido da Souto Vidigal S.A. e incorporado pela SV Holding Ltda está demonstrado no quadro de fls.858, a seguir reproduzido:

Acervo líquido contábil da Souto Vidigal S.A. em 30/04/2007 (R\$)

Ativo Permanente		
Investimentos em controladas		
	Brasmetal Waelzholz S.A. Indústria e Comércio	70.626.518,00
	União Brasileira de Vidros S.A.	53.748.892,00
		124.375.410,00
Exigível a longo prazo		
	Provisão para contingências	124.220.000,00
Parcela do patrimônio líquido contábil a ser cindida		155.410,00

4.2.3. Por sua vez, o balanço patrimonial de fls.914 relaciona os ativos que permaneceram na Souto Vidigal S. A. após a cisão:

Balanço Patrimonial da Souto Vidigal S.A. em 25/06/2007 (R\$)

ATIVO		PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CIRCULANTE			
Disponibilidades	6.740.976,23		
Bancos	6.740.976,23		
Créditos	1.360.075,67		
Impostos a Recuperar	1.360.075,67		
Total do Circulante	8.101.051,90	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		Capital Social	8.090.749,75
Depósito Judicial	155.907,46	Reserva de Capital	606.372,34
Decorrentes de Incentivos Fiscais	1,00	Reserva Legal	1.649.231,95
Total do Realizável a Longo Prazo	155.908,46	Reservas Estatutárias	2.722.199,34
		Prejuízo do Período	(4.811.593,02)
TOTAL DO ATIVO	8.256.960,36	Total do Patrimônio Líquido	8.256.960,36
		TOTAL DO PASSIVO	8.256.960,36

4.2.4. Do balanço acima, conclui-se que os ativos que permaneceram na Souto Vidigal S.A., após a cisão parcial, são compostos basicamente por: (i) Bancos, no valor de R\$6.740.976,23; e (ii) Impostos a Recuperar, no valor de R\$1.360.075,67.

4.3. Em 28/06/2007, a Japira Holdings S.A. (CNPJ 08.503.701/0001-55), empresa pertencente ao conglomerado Bradesco e controladora da Greenville, adquiriu a totalidade das ações da Souto Vidigal S.A. pelo preço de R\$ 8.526.122,93, conforme o contrato de compra e venda de ações de fls.890/909.

4.3.1. Segundo informa a contribuinte na resposta de fls.913, o preço de R\$8.526.122,93 foi fixado pelas partes por meio de negociações à época da compra e venda e não houve laudo de avaliação na negociação.

4.3.2. Afirma ainda a contribuinte que o balanço patrimonial utilizado à época da venda das ações da Souto Vidigal S.A. para a Japira Holdings S.A. foi o mesmo balanço de 25/06/2007, já previamente reproduzido.

4.4. Todavia, o laudo de avaliação da Souto Vidigal S.A., feito com base no balanço de 31/08/2007, para fins da incorporação da Greenville pela Souto Vidigal S.A., indica os seguintes valores para as contas componentes do Ativo Realizável a Longo Prazo (fls.982):

Acervo líquido da Souto Vidigal S.A. em 31/08/2007 (R\$)

ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	
Créditos Tributários	
I.R. Diferido Resolução 3059	40.965.551,78
C.S. Diferida Resolução 3059	16.833.181,30
Total	57.798.733,08
Depósitos Judiciais	
Contingências Fiscais	155.907,46
Total	155.907,46
Imposto e Contribuições a Recuperar	
Imposto e Contribuições a Recuperar	1.056.283,01
Total	1.056.283,01
Total do Ativo Realizável a Longo Prazo	59.010.923,55

4.5. Cumpre ressaltar que, no balanço de 31/08/2007 acima, foram reconhecidos créditos tributários referentes ao Imposto de Renda e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido diferidos, o que não ocorreu no balanço de 25/06/2007, que balizou a venda das ações da Souto Vidigal S.A. para a Japira Holdings S.A. Destaque-se que a origem de tais créditos tributários é anterior a 25/06/2007.

4.6. Além disso, o contrato de compra e venda das ações da Souto Vidigal S.A. para a Japira Holdings S.A., datado de 28/06/2007, apresenta cláusula específica de garantia referente aos prejuízos fiscais e à base de cálculo negativa da Souto Vidigal S.A.(fls.897):

3.1.6.3. Prejuízos Fiscais e Base Negativa. Os prejuízos fiscais e a base negativa da SOUTO VIDIGAL são de natureza operacional, foram verificados, e registrados, em conformidade com os princípios contábeis brasileiros geralmente aceitos, aplicados de forma consistente, e em estrita observância aos preceitos legais aplicáveis, e, exceto pelas limitações expressamente previstas em lei, não há qualquer restrição a sua plena utilização pela SOUTO VIDIGAL no exercício corrente e nos exercícios futuros.

4.7. Questionada sobre qual o motivo de os créditos tributários referentes ao Imposto de Renda e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido diferidos só serem reconhecidos no balanço de 31 de agosto de 2007, a contribuinte respondeu às fls.960:

-Desconhecemos o motivo pelo qual não estava contabilizado no balanço de 25/06/2007, pois era um período sob gestão dos antigos controladores. Em relação ao balanço de 31/08/2007, já sob nova gestão, o crédito foi reconhecido em atendimento às normas contábeis.

4.8. Ademais, ao se analisar o demonstrativo do laudo de avaliação de fls.982, tanto no que concerne ao IRPJ diferido, quanto à CSLL diferida, verifica-se a menção à Resolução 3059 do Banco Central do Brasil, que prevê:

Art. 1º Estabelecer que as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil somente podem efetuar o registro contábil de créditos tributários decorrentes de prejuízo fiscal de imposto de renda, de base negativa de contribuição social sobre o lucro líquido e aqueles decorrentes de diferenças temporárias quando atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:

I - apresentem histórico de lucros ou receitas tributáveis para fins de imposto de renda e contribuição social, conforme o caso, comprovado pela ocorrência dessas situações em, pelo menos, três dos últimos cinco exercícios sociais, período esse que deve incluir o exercício em referência;

II - haja expectativa de geração de lucros ou receitas tributáveis futuros para fins de imposto de renda e contribuição social, conforme o caso, em períodos subseqüentes, baseada em estudo técnico que demonstre a probabilidade de ocorrência de obrigações futuras com impostos e contribuições que permitam a realização do crédito tributário no prazo máximo de dez anos.

[...]§ 4º O disposto no inciso I não se aplica às instituições recém constituídas ou que tiveram mudança de controle acionário, cujo histórico de prejuízos seja decorrente de sua fase anterior.

4.9. Embora a Souto Vidigal S. A. não estivesse sob a regulação do Banco Central do Brasil, a Probus Assessoria Contábil e Fiscal Ltda, autora do laudo de avaliação, se baseou naquela resolução para justificar o registro dos créditos tributários referentes ao Imposto de Renda e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido diferidos.

4.10. As condições impostas pela Resolução nº 3059 para permitir o reconhecimento de tais créditos tributários encontram-se nos dois incisos do seu artigo 1º e devem ser atendidas cumulativamente. No entanto, o §4º do mesmo artigo dispensa o atendimento da condição imposta no inciso I para instituições que tiveram mudança de controle acionário, cujo histórico de prejuízos seja decorrente de sua fase anterior, justamente o caso da Souto Vidigal S.A.

4.11. Portanto, no caso da Souto Vidigal S.A., somente o inciso II precisaria ser atendido, segundo o qual a condição imposta para permitir o registro contábil de créditos tributários decorrentes de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL é a existência de expectativa de geração de lucros futuros.

4.12. No caso concreto, a incorporação da Greenville daria à Souto Vidigal S.A. a expectativa de deixar de ser uma empresa deficitária para se tornar uma empresa lucrativa, situação em que a expectativa de geração de lucros futuros permitiria o registro contábil de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL, motivo pelo qual a Souto Vidigal S.A. assumiu o papel da Greenville, ou seja, houve a transformação da Souto Vidigal S.A. na Greenville.

5. Conforme visto no demonstrativo de fls.982, os únicos ativos relevantes da Souto Vidigal S.A. antes de incorporar a Greenville eram representados pelos créditos tributários referentes ao Imposto de Renda e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido diferidos, que somavam R\$ 57.798.733,08.

5.1. Não havia mais nada de valioso no balanço da contribuinte, nem mesmo um ativo intangível não contabilizado. Tanto assim que, por ocasião da venda da totalidade de suas ações para a Japira Holdings S.A. (empresa pertencente ao conglomerado Bradesco), não foi feita uma avaliação para determinar o valor de sua rentabilidade futura. De fato, efetuou-se uma mera avaliação contábil de seus ativos, na qual foram omitidos os créditos tributários de IRPJ e de CSLL diferidos, conforme a própria contribuinte reconhece às fls.995, ao discriminar os créditos tributários não contabilizados na época da compra.

5.2. Conclui-se, desta forma, que o interesse do conglomerado Bradesco pela Souto Vidigal se restringia à utilização dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL diferidos.

5.3. Como o art.33 do Decreto-lei nº 2.431/1987 impedia que, no caso da incorporação da Souto Vidigal S.A. pela Greenville, esta última se beneficiasse dos créditos tributários diferidos, o conglomerado Bradesco decidiu realizar a operação inversa, ou seja, a incorporação da Greenville pela Souto Vidigal S.A. e a posterior transformação da Souto Vidigal S.A. na Greenville.

5.4. São vários os indícios que comprovam tal transformação, a saber:

(i) a mudança da sede da Souto Vidigal S.A. para o local da sede da Greenville;

(ii) a nova composição do Conselho de Administração da Souto Vidigal S.A., que passou a ser formado por todos os antigos membros do conselho da Greenville;

(iii) o novo objeto social da Souto Vidigal S.A., bastante similar ao da Greenville;

(iv) a disparidade entre o ativo da incorporada (Greenville) e o da incorporadora (Souto Vidigal S.A.), já que o ativo da incorporada era 13,17 vezes maior do que o ativo da incorporadora;

(v) confrontando a composição dos ativos da incorporada e da incorporadora, conforme o quadro a seguir, observa-se que os ativos geradores de receitas/lucros (Cotas de Fundos de Investimentos, Aplicações em Debêntures, Bancos) provêm, na sua maioria, da incorporada. A contribuição da incorporadora se restringe ao potencial aproveitamento de tributos: (i) diferidos, (ii) a compensar e (iii) a recuperar:

Composição dos ativos conforme laudos de avaliação – fls.867 e 870 (R\$)**1. Ativos geradores de receitas/lucros**

Conta	Souto Vidigal S.A. (incorporadora)	Greenville (incorporada)
Bancos	9.368,09	10.268,49
Cotas de Fundos de Investimentos	6.835.811,14	503.215.161,24
Aplicações em Debêntures	-	367.738.839,93
TOTAL 1	6.845.179,23	870.964.269,66

2. Ativos referentes ao aproveitamento de tributos

Conta	Souto Vidigal S.A. (incorporadora)	Greenville (incorporada)
IRPJ e CSLL Diferidos	57.798.733,08	-
Depósitos Judiciais	155.907,46	25.417,67
Impostos e Contribuições a Compensar	307.527,77	181.226,86
Impostos e Contribuições a Recuperar	1.056.283,01	-
TOTAL 2	59.318.451,32	206.644,53

(vi) As DIPJ apresentadas pela incorporadora nos anos-calendário de 2007 (fls.1061/1082, de 04/09/2007 a 31/12/2007), 2008 (fls.1083/1111), 2009 (fls.1112/1144) e 2010 (1145/1182), portanto, nos períodos de apuração posteriores à incorporação, demonstram que:

(vi.1) as receitas foram, basicamente, geradas pelas aplicações financeiras provenientes da Greenville (Fichas 06A); e

(vi.2) foram feitas compensações utilizando-se prejuízos fiscais (Ficha 09A) e base de cálculo negativa de CSLL (Fichas 17) provenientes da Souto Vidigal S.A.

6. Tais indícios demonstram a falta de efetividade e o caráter ilusório da incorporação promovida pelo conglomerado Bradesco, uma vez que o único objetivo desta incorporação foi se valer dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL diferidos da Souto Vidigal S.A.

7. Portanto, a incorporação da Greenville pela Souto Vidigal S.A., feita com o único intuito de fraudar a norma proibitiva disposta no artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987, se insere no contexto de reorganização societária ilegítima por se mostrar irreal e desprovida de efetividade. Trata-se de mera simulação.

8. No mesmo sentido há decisões, tanto administrativas quanto judiciais, proferidas num caso de incorporação às avessas em tudo semelhante à incorporação da Greenville pela Souto Vidigal S.A., a seguir referidas:

8.1. O acórdão nº 103.21047, proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (ementa às fls.1183);

8.2. O acórdão proferido na Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9/RS pela Egrégia 2ª Turma do TRF da 4ª Região (fls.1184/1190); e

8.3. O acórdão proferido no Recurso Especial nº 946.707 – RS (2007/0092656-4) pela Segunda Turma do STJ (fls.1191/1197).

9. Por meio da análise destes julgados, conclui-se que, a princípio, não há impedimento à incorporação de empresa lucrativa por empresa deficitária. No entanto, se, após a análise dos dados e fatos envolvidos na incorporação, restar provado que a operação não era real e efetiva, mas mera simulação, o negócio jurídico simulado será considerado nulo e subsistirá o negócio dissimulado, nos termos do artigo 167 do Código Civil (Lei nº10.406/2002).

10. Por meio dos dados e fatos acima demonstrados, formou-se a convicção de que, na realidade, a empresa Greenville absorveu a Souto Vidigal S.A., e não o contrário.

11. Reitere-se que a operação formal de incorporação da Greenville pela Souto Vidigal S.A. foi feita com a única finalidade de aproveitar os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa de CSLL da Souto Vidigal S.A., de forma a tentar fugir das proibições do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987 e do artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Trata-se, portanto, de uma operação simulada.

12. A presença da simulação relativa, no caso em tela, além de tornar o planejamento tributário não oponível ao Fisco, configura fraude, nos termos do art.72 da Lei nº 4.502/64. Logo, é aplicável a multa qualificada de 150%, prevista no §1º, do art.44, da Lei nº 9.430/96.

13. Assim, tomando-se por base as DIPJ e o sistema informatizado SAPLI, foram reconstituídas, às fls.1247 e 1248, as apurações dos lucros reais e das bases de cálculo da CSLL, relativas aos anos-calendário de 2007 a 2010, desconsiderando as compensações de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas oriundas da Souto Vidigal S.A., referentes a períodos de apuração anteriores a 31/08/2007, data em que ocorreu a incorporação da Greenville.

(...) foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls.1198/1213) e CSLL (fls.1214/1225), com os valores a seguir discriminados: (...)

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação amparado nos seguintes argumentos, conforme síntese por ele mesmo feita em seu recurso voluntário, *sic*:

“a) a regra do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 não pode ser aplicada ao caso concreto uma vez que:

a.1) os supostos indícios invocados pela fiscalização (quanto à sede social, à composição do Conselho de Administração, ao objeto social e à disparidade entre os ativos) não comprovam de forma alguma a alegada "transformação" da SOUTO VIDIGAL na GREENVILLE;

a.2) a d. autoridade fiscal avaliou equivocadamente os fatos ocorridos, limitando-se a tentar impor ao Recorrente a via mais onerosa em termos fiscais dentre as diversas vias possíveis para a concretização do negócio almejado;

a.3) a própria jurisprudência invocada pela d. autoridade fiscal demonstra a total improcedência do lançamento;

b) não é cabível a aplicação da multa qualificada ao caso concreto, já que:

b.1) a própria jurisprudência trazida pela d. autoridade fiscal relativa a hipótese por ela reputada “em tudo semelhante” ao presente caso **demonstra a improcedência da imposição de tal multa;**

b.2) ao contrário de alegado pela d. autoridade fiscal, não ocorreu qualquer fraude no caso concreto;

c) em qualquer hipótese, não poderão ser exigidos juros de mora sobre o valor lançado a título de multa de ofício, por falta de previsão legal.”

A DRJ proferiu o Acórdão 16-45.629, por meio do qual ratificou as conclusões do fisco, amparadas nos mesmos indícios já mencionados, conforme restou exposto na ementa ao norte transcrita, mantendo também a multa qualificada aplicada e os juros Selic sobre a multa de mora.

Em sede de recurso reprisa o contribuinte seus argumentos, opondo-se frontalmente aos fundamentos da decisão recorrida, bem como buscando demonstrar a fragilidade e inconsistência dos indícios apontados, conforme a seguir sintetizo.

Quanto à alteração de endereço da sede social, esclarece que a mudança da SOUTO VIDIGAL (ora STVD) — ocorrida em 03.09.2007, no momento da incorporação da GREENVILLE — para o 4º andar do Prédio Novíssimo na Cidade de Deus, em Vila Yara, Osasco, só ocorreu porque este é o endereço da sede social não apenas da GREENVILLE, mas da quase totalidade das empresas do Grupo Bradesco, como, por exemplo, a BRADESPLAN (fls. 937), que adquiriu a GREENVILLE, ou a JAPIRA HOLDINGS S.A. (fls. 641), que adquiriu a SOUTO VIDIGAL da família Vidigal. Ou seja, assim como a própria GREENVILLE teve seu endereço alterado para a Cidade de Deus quando foi adquirida pela BRADESPLAN, a SOUTO VIDIGAL, adquirida em 28.06.2007 pela JAPIRA, também mudou o seu endereço para a Cidade de Deus quando incorporou a GREENVILLE em 03.09.2007.

Destaca o equívoco da autoridade recorrida ao afirmar que a fiscalização, “*a partir de um universo espacial amplo, descrito pela impugnante como a Cidade de Deus, delimitou a mudança do endereço da sede da Souto Vidigal S.A. exatamente para o mesmo endereço da Greenville, na Cidade de Deus, Prédio Novíssimo, 4º andar, Vila Yara, Osasco, SP.*”

Neste sentido, esclarece que a Cidade de Deus não é uma cidade, mas sim uma localidade situada no bairro de Vila Yara, no Município de Osasco, localidade na qual se situam exclusivamente empresas do Grupo Bradesco, conforme se pode constatar inclusive em pesquisa ao “*google maps*”, nada tendo a ver com o bairro homônimo do Rio de Janeiro que virou título de filme, sendo o seu nome uma referência à uma das principais *holdings* do grupo Bradesco, a Cia Cidade de Deus.

Ademais, o fato de o Grupo Bradesco ter demorado “*mais de dois meses*” para mudar o endereço da SOUTO VIDIGAL da Avenida Faria Lima (endereço dos antigos controladores) para a Cidade de Deus também nada prova em favor da acusação fiscal, já que se trata de um prazo absolutamente razoável para o registro da mudança da sede de uma empresa, sobretudo quando se considera que, no caso concreto, trata-se de empresa *holding* que tem como objeto social apenas a participação em outras sociedades e não o exercício de atividade industrial, comercial ou de serviço, em nada tendo prejudicado seu funcionamento o

fato de ter permanecido no antigo endereço mais de dois meses depois de sua aquisição pelo Grupo Bradesco.

Quanto à mudança na composição do Conselho de Administração, por ocasião da incorporação da GREENVILLE pela SOUTO VIDIGAL, a extinção do antigo Conselho de Administração da SOUTO VIDIGAL só ocorreu porque era até então constituído por membros da família Vidigal, sendo que a Diretoria que passou a substituir o extinto Conselho de Administração, integrada pelos senhores Márcio Artur Laurelli Cypriano, Laércio Albino Cezar, Arnaldo Alves Vieira, Luiz Carlos Trabuco Cappi, Sérgio Socha, Julio de Siqueira Carvalho de Araújo, Milton Amílcar Silva Vargas, José Luiz Acar Pedro e Norberto Pinto Barbedo (cf. fl. 481) era não só a Diretoria da GREENVILLE, após sua aquisição pelo Grupo Bradesco, como também a diretoria de todas as outras empresas do Grupo Bradesco.

Por este motivo, este fato não constitui indício algum de uma suposta “transformação” da GREENVILLE na SOUTO VIDIGAL. Ademais, o fato de a diretoria da SOUTO VIDIGAL ter sido substituída pela diretoria indicada pelo Grupo Bradesco pouco mais de dois meses após a sua aquisição também em nada socorre a acusação fiscal, pelos mesmos motivos já expostos no item anterior.

Quanto ao “novo objeto social” da SOUTO VIDIGAL, que, de acordo com a d. fiscalização, seria “bastante similar ao da GREENVILLE”, em primeiro lugar não há que se falar em “novo objeto social” da SOUTO VIDIGAL, já que simplesmente se trocou a palavra “Companhia” constante do *caput* do artigo 2º do antigo estatuto social aprovado em 30.11.2004 (portanto ainda sob controle dos antigos donos) pela palavra “Sociedade” constante do artigo 5º do estatuto social da STVD aprovado em 03.09.2007 já sob o controle do Grupo Bradesco, como se pode facilmente constatar, *verbis*: (...)

Neste sentido, a decisão recorrida, além de não demonstrar que a similitude entre os objetos sociais é indício de que o Recorrente teria se transformado na GREENVILLE, também prova o acerto das alegações do Recorrente na impugnação.

Isto porque a “*similaridade*” (...) *entre os objetos sociais de ambas as empresas*” decorre única e exclusivamente do fato de que ambas eram empresas *holdings*, que, por exercerem o mesmo ramo de atividade, devem necessariamente ter objetos sociais semelhantes. Ademais, o fato de os objetos sociais do Recorrente constantes do artigo 5º do estatuto social aprovado em 03.09.2007 (já sob o controle do Grupo Bradesco) terem permanecido idênticos aos do artigo 2º do estatuto social da SOUTO VIDIGAL aprovado em 30.11.2004 (exceto pela simples troca de “Companhia” por “Sociedade”), ainda sob controle dos antigos donos, em vez de terem sido alterados para que ficassem idênticos ao da GREENVILLE, demonstra a veracidade dos fundamentos da impugnação quando o Recorrente afirmou que sua aquisição pelo Grupo Bradesco em nada alterou seus objetos sociais.

Quanto à disparidade entre os ativos da SOUTO VIDIGAL e da GREENVILLE, tal “disparidade” decorreu única e exclusivamente dos aumentos de capital da GREENVILLE no valor total de R\$755.010.119,00 efetuados pelo próprio Grupo Bradesco, a maior parte em dinheiro (R\$500.000.000,00 em dinheiro em 28.02.2007, e mais R\$255.010.119,00 em ações da empresa ARCELOR BRASIL em 16.04.2007). Ou seja, a disparidade não era preexistente ao ingresso de ambas as empresas no Grupo Bradesco, não constituindo, assim, indício algum da suposta “transformação” do Recorrente na GREENVILLE.

Ora, considerando-se que as principais fontes de lucro de uma empresa *holding* são os dividendos e juros sobre capital próprio recebidos de suas investidas, bem como eventuais aplicações financeiras próprias, é certo que a lucratividade de uma *holding* normalmente guarda relação direta com seu capital social. Nesse contexto, é indiscutível que a GREENVILLE só se tornou verdadeiramente “lucrativa” depois dos expressivos aumentos de capital efetuados pelo Grupo Bradesco, sobretudo quando se considera que antes da aquisição pelo referido Grupo apresentava prejuízo fiscal e base negativa, como constatado pela d. fiscalização.

Assim, o que ocorreu no caso concreto foi que o Grupo Bradesco, tendo adquirido a GREENVILLE em 06.11.2006 e a tornado lucrativa em 28.02.2007 e 16.04.2007 mediante maciços aportes de capital, e tendo posteriormente adquirido a SOUTO VIDIGAL em 28.06.2007, com a incorporação daquela por esta pura e simplesmente aumentou o capital da SOUTO VIDIGAL com o patrimônio da GREENVILLE, que por sua vez resultou quase totalmente dos aumentos de capital aportados pelo Grupo Bradesco.

Com efeito, exatamente o mesmo resultado econômico teria sido atingido pelo Grupo Bradesco caso, posteriormente à compra da SOUTO VIDIGAL, houvesse reduzido em R\$755.010.119,00 o capital da GREENVILLE (anteriormente aportado pelo grupo), aumentado neste montante o capital social da SOUTO VIDIGAL, e, finalmente, promovido a incorporação da GREENVILLE pela SOUTO VIDIGAL. hipótese na qual a compensação de prejuízos fiscais e base negativas pelo recorrente não poderia ser de forma alguma obstada.

Em suma, como já se demonstrou na impugnação, o que pretendeu a d. fiscalização foi impor ao Grupo Bradesco, entre vários caminhos lícitos possíveis, a única via que resultaria na perda dos prejuízos fiscais e base negativa do Recorrente, que é a sua (inexistente) incorporação por outra empresa do Grupo, posição da d. fiscalização que não teve qualquer outra justificativa que não a vontade de impedir que o Recorrente utilizasse legitimamente seus prejuízos fiscais e bases negativas.

Cita jurisprudência do CARF favorável às suas pretensões, contesta a jurisprudência invocada pela autoridade lançadora (Acórdão nº 103-21047), a qual, no seu entender, por tratar de situação fática totalmente distinta dos fatos ocorridos no caso concreto, demonstraria a total improcedência do lançamento, além de, no mínimo, confirmar a improcedência da imposição da multa qualificada, embora convenientemente suprimida pela fiscalização a transcrição desta parte da ementa do referido acórdão que exonerou a multa qualificada.

Conclui afirmando não ter havido no caso concreto qualquer conduta fraudulenta no âmbito da incorporação da GREENVILLE pelo Recorrente, nem tampouco apresentação de elementos falsos ou omissão na apresentação dos elementos necessários para que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, pelo que indevida a multa qualificada imposta, e pugnando, por fim, pela não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1566-1600), pugnando pelo improvimento do recurso, e pela manutenção integral do lançamento efetuado, em síntese, pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Cediço que tanto o imposto de renda da pessoa jurídica quanto a contribuição social sobre o lucro tem por base o resultado líquido do exercício, ajustado em face das adições prescritas por lei, bem como das exclusões ou compensações expressamente autorizadas por lei.

No caso das compensações de prejuízos, a despeito da também conhecida posição externada pelo Supremo Tribunal Federal, que os conceitua como benefícios fiscais em favor do contribuinte (Recursos Extraordinários 344.944 e 545.308), cumpre fazer um breve esboço da evolução legislativa no que diz respeito ao direito à compensação no caso de empresas que passam por eventos de fusão, incorporação ou cisão.

No caso do IRPJ, por exemplo, verifica-se que no Decreto-lei nº 1.598/77, na redação original do seu artigo 64, havia autorização expressa para que as sociedades incorporadoras e as resultantes de fusão ou cisão sucedessem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.730/79 revogou esta expressa autorização, ocasião em que foi mantida somente uma autorização excepcional, na qual o prejuízo apurado por uma pessoa jurídica somente poderia ser compensado com o prejuízo de outra, em situações especiais autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional. E, posteriormente, mesmo esta excepcional autorização foi revogada pelo Decreto-lei nº 1.870/81.

Desde aquele momento, portanto, tendo em vista que as exclusões ou compensações tem de estar expressamente autorizadas na legislação tributária, verifica-se que houve o retorno à regra geral prevista no *caput* do artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598/77, segundo a qual somente o prejuízo fiscal apurado pela própria pessoa jurídica poderia ser objeto de compensação com resultados positivos futuros.

Para que não parem dúvidas quanto ao até aqui exposto, reproduzo abaixo os textos legais acima citados:

Decreto-lei nº 1.598/77 (redação original):

“Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

(...)

§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.

§ 6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica, nos termos dos atos da operação, às sociedades resultantes de cisão e à que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida.

(...)

§ 8º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento do sistema financeira nacional.”

Decreto-Lei nº 1.730/79

“Art 1º - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

IX - São revogados os parágrafos 6º e 8º do artigo 64, renumerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º, e passando o parágrafo 5º a vigorar com a seguinte redação:

‘§ 5º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional.’”

Decreto-lei nº 1.870/81

“Art. 3º Fica revogado o § 5º do artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, alterado pelo item IX do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.”

Neste aspecto, portanto, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, quando estabeleceu, no seu *caput*, a vedação expressa a que as pessoas jurídicas sucessoras por incorporação, fusão ou cisão compensassem prejuízos fiscais da sucedida, na verdade nada inovou, com relação ao IRPJ, mas apenas confirmou aquilo que já se poderia inferir da análise sistemática da legislação e da sua evolução no tempo, conforme acima relatado.

Já o parágrafo único do mesmo art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, no caso de empresa submetida a cisão parcial, criou ainda uma nova restrição, ao impor a essas pessoas jurídicas uma limitação inclusive ao seu direito à compensação de prejuízos que *elas mesmas haviam apurado*. Isto porque, nos termos da lei societária, no caso de cisão parcial, a sociedade que absorve parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta apenas nos direitos e obrigações expressamente relacionados no ato da cisão, o que possibilitaria, ao menos em tese, que a pessoa jurídica cindida permanecesse com o direito à compensação integral dos prejuízos por ela mesma apurados em anos anteriores. De modo a evitar que tal possibilidade se concretizasse, no âmbito tributário, o parágrafo único do citado art. 33 veio a impor a “baixa” dos prejuízos anteriormente apurados, proporcionalmente à parcela vertida.

Confira-se o dispositivo:

“Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.”

O mesmo Decreto-lei nº 2.341/87 impôs ainda mais uma nova restrição ao direito à compensação dos prejuízos apurados *pela própria pessoa jurídica*:

Art. 32. 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.

No âmbito da CSLL, verifica-se que, num primeiro momento, quando instituída a referida contribuição pela Lei nº 7.689/88, sequer havia previsão para a compensação das bases de cálculo negativas apuradas pela própria pessoa jurídica. Tal autorização foi instituída somente com a Lei nº 8.383/91, e com aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 1992, nenhuma menção sendo feita ao direito à compensação de bases de cálculo negativas apuradas por empresas sucedidas.

E quando a lei expressamente referiu-se à questão, foi para reforçar que se aplicavam à CSLL as mesmas restrições aplicáveis ao IRPJ:

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001

Art. 22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.”

Analisados atentamente, os artigos 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 constituem dispositivos de caráter nitidamente anti-elisivo, editados com a finalidade de coibir os planejamentos tributários feitos com o único ou preponderante objetivo de aproveitamento, por parte de uma empresa lucrativa, dos prejuízos apurados por uma empresa deficitária.

É isto que se depreende da própria Exposição de Motivos dos artigos em questão:

“O artigo 32 dispõe sobre a não compensação de prejuízos fiscais apurados pelas pessoas jurídicas, quando após a apuração de prejuízos tiver ocorrido modificação do controle societário e do ramo de atividade da empresa. Essa norma visa restringir a absorção de uma pessoa jurídica por outra com o objetivo de compensar prejuízos fiscais. O artigo 33 consolida normas da legislação em vigor, relativamente à compensação de prejuízos na ocorrência da incorporação, fusão ou cisão de empresas.”

Por outro lado, a despeito do quanto acima relatado, é fato que não há, nem na lei societária, nem na lei tributária, expressa vedação à dita “incorporação reversa”, ou “às avessas”, por meio da qual, em última análise, uma empresa deficitária incorpora uma empresa lucrativa.

Neste cenário, e sempre tendo em conta a evolução do pensamento no âmbito do CARF, no que diz respeito ao fenômeno dos “planejamentos tributários”, no sentido de verificar se existentes (ou não) efetivos propósitos empresariais subjacentes ao negócio

praticado, ou se foram engendradas as operações exclusivamente (ou não) com o fim de gerar ganhos de natureza tributária, cumpre revisar os atos praticados.

A Souto Vidigal S/A foi adquirida pelo Grupo Bradesco em 28/06/2007.

Vejamos as particularidades desta aquisição.

A Souto Vidigal S/A era a empresa *holding* controladora do Banco Mercantil S/A (instituição financeira a qual já havia sido adquirida pelo Bradesco em 2002). Assim esclareceu o contribuinte em resposta a intimação fiscal (fls. 991):

“Em 2002 a Souto Vidigal S/A já poderia ter sido adquirida uma vez que era a holding controladora do Banco Mercantil S/A, que a Organização Bradesco adquiriu naquela época. Após a aquisição do Banco Mercantil firmou-se um relacionamento entre as partes, o qual possibilitou a aquisição da Souto Vidigal.”

Contudo, a holding adquirida em 2007 seguramente não era mais aquela que “já poderia ter sido adquirida em 2002”. Isto porque, cerca de um mês antes da sua aquisição pelo Bradesco, foi a *holding* literalmente “esvaziada” de seus ativos relevantes, conforme relatou o fisco.

E isto pode ser comprovado no próprio “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Souto Vidigal S.A. com Incorporação da Parcela Cindida pela SV Holding Ltda.” (fls. 850-854, no qual a Souto Vidigal S.A. é identificada como ‘SV’ e a SV Holding Ltda. é identificada como ‘SVH’):

“Justificação da Cisão Parcial

(1) O objetivo da presente cisão parcial da SV, seguida de incorporação do acervo patrimonial cindido pela SVH, se consubstancia na decisão dos acionistas de transferir seus bens, direitos e obrigações de maior relevância de uma sociedade anônima para uma sociedade empresária limitada, racionalizando assim os custos inerentes à manutenção de uma sociedade do tipo anônima, assim como permitindo que a SV, com seu acervo patrimonial remanescente, seja transferida a terceiros não relacionados.”

A ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30/05/2007 (fls. 844-849) aprova a cisão parcial efetuada naquela data, conforme os termos expostos no referido “Protocolo e Justificação”.

De fato, bens, direitos e obrigações da ordem de R\$ 124 milhões foram transferidos à SVH por ocasião da referida cisão, permanecendo na Souto Vidigal S.A., para ser “transferido a terceiros não relacionados” (no caso, o Grupo Bradesco), após os evento de cisão e de distribuição, em 31/05/2007, de dividendos relativos aos lucros apurados entre 1996 a 2006, somente os seguintes bens, conforme esclarecimentos prestados e balanço apresentado pela fiscalizada em atendimento à intimação (fls. 880-882):

Processo nº 10882.724323/2012-18
Acórdão n.º 1102-001.239

S1-C1T2
Fl. 1.620

**BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31 DE MAIO DE 2007
APÓS DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS EM 31 DE MAIO DE 2007
EM REAIS**

ATIVO	2007	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2007
CIRCULANTE			
Disponibilidades	6.499.207,10		
Bancos	6.499.207,10		
Créditos	1.354.192,40		
Impostos a Recuperar	3.031.165,14	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Provisão perdas de credito tributario	(1.676.962,74)	Capital Social	8.090.749,75
Total do Circulante	7.853.399,50	Reserva de Capital	606.372,34
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		Reserva Legal	1.649.231,95
Aplicações em Incentivos Fiscais	1,00	Reservas Estatutárias	2.722.199,34
Juros e/ Capital Próprio a Receber	400.341,36	Prejuízo do Período	(4.814.811,52)
Total do Realizável a Longo Prazo	400.342,36	Total do Patrimônio Líquido	8.253.741,86
TOTAL DO ATIVO	8.253.741,86	TOTAL DO PASSIVO	8.253.741,86

O balanço patrimonial da Souto Vidigal S.A. na data de 25/06/2007, utilizado como base para a compra efetuada pelo Grupo Bradesco, e também apresentado pela fiscalizada em atendimento a intimação (fls. 914), apresenta pouca variação com relação ao balanço acima, de 31/05/2007. Confira-se:

ATIVO	2007	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2007
CIRCULANTE			
Disponibilidades	6.740.976,23		
Bancos	6.740.976,23		
Créditos	1.360.075,67		
Impostos a Recuperar	1.360.075,67	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
TOTAL DO CIRCULANTE	8.101.051,90	Capital Social	8.090.749,75
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		Reserva de Capital	606.372,34
Depósito Judicial	155.907,46	Reserva Legal	1.649.231,95
Decorrentes de Incentivos Fiscais	1,00	Reservas Estatutárias	2.722.199,34
Total do Realizável a Longo Prazo	155.908,46	Prejuízo do Período	(4.811.593,02)
TOTAL DO ATIVO	8.256.960,36	Total do Patrimônio Líquido	8.256.960,36
		TOTAL DO PASSIVO	8.256.960,36

Em síntese, a outrora *holding* controladora do Banco Mercantil S/A já nenhuma função de holding exercia, sequer sendo detentora de qualquer participação societária. Seus bens resumiam-se a disponibilidades em bancos, no valor de R\$ 6.740.976,23, e impostos a recuperar, no valor de R\$ 1.360.075,67.

Este foi, em síntese, o patrimônio adquirido pelo Grupo Bradesco em 28/06/2007, pelo valor de R\$ 8.526.122,93.

Dita aquisição se deu por meio do Contrato de Compra e Venda de Ações, firmado entre os detentores de 100% das ações da Souto Vidigal S/A e a Japira Holdings S/A (adquirente), empresa do Grupo Bradesco (fls. 890-909).

Intimada a respeito de como foi fixado o preço da operação, respondeu a fiscalizada que se deu “através de negociações à época da compra”. Indagada se foi feito algum

laudo de avaliação da empresa alvo, respondeu que não foi feito nenhum laudo de avaliação na negociação (fls. 913).

Nada obstante, quando a Souto Vidigal S/A, já integrando o Grupo Bradesco, efetuou a incorporação de outra *holding*, também recentemente adquirida pelo mesmo Grupo em condições semelhantes (no caso, a Greenville Assessoria, Negócios, Serviços e Participações Ltda, adquirida em 06/11/2006 pela Bradesplan Participações S/A, logo após um semelhante processo de “esvaziamento” e redução do seu capital social, conforme descrito pelo fisco no seu relatório), constata-se no seu balanço patrimonial de 31/08/2007, utilizado no evento de incorporação, a existência de “créditos tributários” da ordem de R\$ 57.798.733,08 (R\$ 40,965.551,78 de IRPJ diferido, e R\$ 16,833.181,30 de CSLL diferida).

Estes créditos são ratificados pelo Laudo de Avaliação dos bens, direitos e obrigações, a valor contábil, da Souto Vidigal S/A naquela data, elaborado para fins da operação de incorporação (fls. 866-868).

E qual a origem desses créditos? Os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas apuradas pela Souto Vidigal S/A em anos anteriores, na época em que pertencia à família Vidigal (os créditos são calculados mediante a aplicação das respectivas alíquotas do imposto de renda e da contribuição social sobre o valor dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas existentes).

Ora, de tudo o quanto até aqui exposto, resta claro que o preponderante – senão o único – objetivo perseguido pelo Grupo Bradesco, ao adquirir a Souto Vidigal S/A, foi a “aquisição” dos referidos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, mesmo porque, conforme visto, afora estes significativos “direitos”, o que o Grupo Bradesco “adquiriu” em 28/06/2007 foram essencialmente disponibilidades financeiras (moeda ou quase-moeda).

A importância dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no contexto da negociação é confirmada pelo próprio já referido Contrato de Compra e Venda de Ações, pois veja-se: nada obstante não tenha havido qualquer avaliação do patrimônio da Souto Vidigal S/A, cujo valor contábil, portanto, foi praticamente equivalente ao montante efetivamente pago pelo Grupo Bradesco (Japira Holdings S/A) aos antigos detentores daquelas disponibilidades financeiras, o contrato em questão possui cláusula específica atinente aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, os quais, até então, não se encontravam ainda refletidos na escrituração comercial da Souto Vidigal S/A. Confira-se o dispositivo contratual (fls. 897):

“3.1.6.3. Prejuízos Fiscais e Base Negativa. Os prejuízos fiscais e a base negativa da SOUTO VIDIGAL são de natureza operacional, foram verificados, e registrados, em conformidade com os princípios contábeis brasileiros geralmente aceitos, aplicados de forma consistente, e em estrita observância aos preceitos legais aplicáveis, e, exceto pelas limitações expressamente previstas em lei, não há qualquer restrição a sua plena utilização pela SOUTO VIDIGAL no exercício corrente e nos exercícios futuros.”

A fiscalização intimou a empresa a esclarecer e detalhar todas as razões que motivaram a compra da Souto Vidigal S/A pelo Grupo Bradesco. Transcreve-se abaixo a sua resposta aos questionamentos fiscais (fls. 991):

“1. Em 28.06.2007, ao efetuar a compra da Souto Vidigal S/A (antiga denominação da STVDHoldings S/A) o conglomerado Bradesco tinha interesse nos

créditos tributários diferidos da Souto Vidigal S/A, reconhecidos no balanço de 31/08/2007(doc. 01)?;

Resposta: O conglomerado Bradesco tinha interesse em todos ativos da Souto Vidigal S/A, inclusive os créditos tributários.

2. Que outros interesses justificaram a compra da Souto Vidigal S/A pelo Conglomerado Bradesco?

Resposta: Em 2002 a Souto Vidigal S/A já poderia ter sido adquirida uma vez que era a holding controladora do Banco Mercantil S/A, que a Organização Bradesco adquiriu naquela época. Após a aquisição do Banco Mercantil firmou-se um relacionamento entre as partes, o qual possibilitou a aquisição da Souto Vidigal.”

De todo o exposto, não restam dúvidas, portanto, de que nada tinha a oferecer, ou a acrescentar à estrutura do Grupo Bradesco, uma empresa tal qual a Souto Vidigal S/A. Seus únicos “ativos” relevantes eram justamente os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores.

Após a sua aquisição pela Japira Holdings, a Souto Vidigal S/A permaneceu sem qualquer movimentação relevante, o que pode ser facilmente constatado pela análise do livro Diário acostado aos autos (fls. 232 e seguintes — os lançamentos referem-se basicamente à apropriação de juros sobre os tributos a restituir, registros de débitos bancários de despesas inexpressivas, tais como tarifa de manutenção de conta-corrente, e registros de resgates e aplicações financeiras e seus respectivos rendimentos, sendo a única e notória exceção a esta regra os lançamentos feitos, em 31/08/2007, para registrar os créditos tributários relativos aos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL). Neste interregno entre a sua aquisição pelo Grupo Bradesco e a incorporação da Greenville, sequer teve a Souto Vidigal S/A alterada a sua diretoria, que era toda ainda composta por membros da sua antiga controladora. Também o seu endereço permaneceu o mesmo.

Na verdade, a função da Souto Vidigal S/A no contexto do planejamento engendrado somente veio à luz por ocasião da sua utilização como incorporadora no evento de incorporação da Greenville, empresa a qual, conforme relatado, após receber substanciais aportes de capital, tornara-se lucrativa.

E é precisamente neste momento que a Souto Vidigal S/A: (i) altera a sua denominação social para STVD Holdings S/A; (ii) altera o seu endereço para o mesmo endereço da Greenville; (iii) extingue o antigo Conselho de Administração, composto por membros da família Vidigal; (iv) elege a nova diretoria da sociedade, que passa a ser a mesma diretoria da Greenville.

O que se tem, portanto, na essência, a partir do relato efetuado, é uma sequência de operações concatenadas, conforme acusou o fisco, e cujo propósito final era justamente a obtenção de vantagens fiscais, por meio do aproveitamento de prejuízos e bases de cálculo negativas. Não há uma efetiva substância econômica subjacente aos atos praticados. E estas vantagens tributárias almejadas somente poderiam se concretizar caso a Souto Vidigal incorporasse a Greenville, e não o contrário.

Neste contexto, ainda que procedentes algumas das alegações da recorrente, no que toca à fragilidade ou inconsistência de alguns dos indícios elencados pelo fisco para

suportar a acusação de simulação, entendendo que estas circunstâncias não são suficientemente relevantes a ponto de desconstituir a acusação fiscal, mas não me furto de aqui mencioná-las.

De fato, conforme destacou a recorrente, o endereço da Greenville, para o qual se transferiu a sede da Souto Vidigal S/A, é também o endereço de diversas outras empresas do Grupo Bradesco, inclusive, no caso, da própria Japira Holdings S/A, adquirente da Souto Vidigal S/A e também controladora da Greenville.

Assim, tal elemento, por si só, não constituiria indício suficiente a corroborar o fato de que seria a Greenville quem teria incorporado a Souto Vidigal S/A, e não o contrário. Mesmo porque, conforme também destacou a própria recorrente, todas as referidas empresas (Japira Holdings, Souto Vidigal, e Greenville) são empresas *holdings*, que não exercem efetiva atividade industrial, comercial ou de serviço, de sorte que o seu endereço não possui grande relevância.

Também é fato que as pessoas designadas diretores da STVD, quando da incorporação e alteração de denominação da Souto Vidigal, eram não apenas diretores da Greenville, como também de diversas outras empresas do Grupo Bradesco.

Em contraponto a esses dois argumentos recursais, entendo significativo o fato, contudo, de que não tenham sido sequer alterados o endereço e a composição da diretoria da Souto Vidigal, após a sua aquisição pelo Grupo Bradesco. Tais circunstâncias, aliadas ao fato de que praticamente não houve qualquer atividade operativa relevante, naquele período que antecedeu a incorporação da Greenville, apenas reforçam a convicção de que a aquisição da Souto Vidigal se deu em um contexto no qual esta empresa estava destinada a cumprir um papel com finalidades exclusivas de obtenção de vantagens fiscais.

De qualquer sorte, se não são indícios absolutamente conclusivos em relação à confirmação da acusação fiscal, tampouco logrou a recorrente, apesar de seus argumentos, infirmá-los.

No tocante ao outro indício apontado pelo fisco (semelhança entre os objetivos sociais da Souto Vidigal e da Greenville), há que se reconhecer que, de fato, não constitui indício algum a confirmar a acusação fiscal. Antes ao contrário, o fato de o objeto social da STVD, nova denominação da Souto Vidigal após a incorporação, ter permanecido inalterado, constituiria indício favorável à tese da defesa.

Na verdade, conforme a própria recorrente destacou, ambas as empresas eram *holdings*, de sorte que é natural que seus objetivos sociais fossem muito próximos, como de fato eram, e, neste contexto, mesmo que eventualmente prevalecesse, na incorporação, a redação relativa aos objetivos sociais da empresa formalmente incorporada, tal indício tampouco seria conclusivo em favor da acusação fiscal, justamente em razão da natureza da atividade das empresas envolvidas no evento de incorporação.

Compreensível, contudo, a tentativa da recorrente de centrar a discussão em torno da fragilidade dos citados indícios, os quais não seriam conclusivos, e, assim, tentar desconstituir a acusação fiscal.

Contudo, por tudo o quanto ao norte já afirmado, foi a recorrente quem não logrou oferecer explicações efetivamente convincentes e realistas que amparassem a sua tese de absoluta regularidade com relação a todos os atos praticados.

Com relação às suas alegações de que poderia ter atingido os mesmos fins (economia tributária) por outros meios, e que, se fizesse uso dos meios alternativos descritos, o fisco não poderia em hipótese alguma objetar, *permissa venia*, entendo que tal alegação constitui um desvio do foco, pois não são as operações hipotéticas e não praticadas que estão em litígio, e sim aquelas que efetivamente ocorreram.

E o que ocorreu, a meu ver, foi, conforme dito e também afirmado pelo fisco, uma sequência de operações com propósito exclusivo de obtenção de vantagens fiscais indevidas. O “filme” se inicia ainda com o “esvaziamento” patrimonial da Souto Vidigal, e a última etapa deste processo é justamente a simulada operação de incorporação de empresa lucrativa pela empresa cujo único “ativo” relevante eram seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas. Conforme bem destacou o fisco, após a incorporação, a incorporada continuou a contribuir com suas receitas, enquanto a única “contribuição” da incorporadora foi justamente os seus prejuízos.

E, conforme afirmou também a fiscalização, a forma eleita, de incorporação da lucrativa pela deficitária, teve o claro intuito de contornar a norma de proibição existente na lei, que veda a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas apuradas por empresas sucedidas. Ou seja, os atos do contribuinte visaram exatamente a alcançar um resultado que o ordenamento jurídico existente visa a obstaculizar, consistente no comércio e absorção de empresas com elevados montantes de prejuízos fiscais, motivados exatamente por esta particularidade.

De há muito que a jurisprudência do CARF tem-se consolidado no sentido de que o fisco pode recusar os efeitos tributários delineados na forma exteriorizada pelos atos praticados com simulação. Para a eficácia dos efeitos tributários de uma operação, são necessários mais do que meros registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos.

Não se questiona aqui a validade das operações societárias praticadas, e tampouco o fez o fisco, mesmo porque isto não é necessário. Aliás, o CTN é expresso neste sentido, ao estatuir, em seu artigo 118, que “*a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (...) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes*”.

E, por todo o até aqui exposto, resta evidente que a recorrente agiu de modo consciente e doloso, com vistas a reduzir o montante dos tributos devidos sobre o lucro, por meio da aquisição de uma empresa cuja única “contribuição” consistia nos seus prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumuladas, e sua posterior utilização em operação atípica, na qual esta empresa comparece na condição de incorporadora de empresa lucrativa, com o evidente propósito de contornar a norma de proibição de compensação de prejuízos existente na lei, o que faz com que as infrações se enquadrem no quanto disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

“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.”

Correta, portanto, a imposição da multa qualificada.

Subsidiariamente, pleiteia a recorrente o afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, haja vista a inexistência de previsão legal autorizando a sua cobrança e/ou a inaplicabilidade dos dispositivos legais invocados para respaldar a sua exigência.

A matéria não é nova, e esta Turma tem-se manifestado consistentemente de modo contrário à alegação recursal.

A previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN, que possui a seguinte redação:

“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 1% (um por cento) ao mês.

(.....)”

A acepção da palavra *crédito* deve ser feita em consonância com o fato de que, após o lançamento de ofício efetuado, a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Afinal, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro.

Pela própria localização do referido artigo no CTN, inserido em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário, e numa seção que trata do pagamento, não se vislumbra amparo ao entendimento que visa a reduzir o alcance da palavra *crédito*, como se o artigo estivesse se referindo exclusivamente ao *tributo*, e não ao *crédito tributário*.

Os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração, momento a partir do qual, se não paga a multa, passa o contribuinte a encontrar-se em mora. Conforme dispôs o próprio CTN, somente a lei pode dispor em sentido diverso, eventualmente cogitando da não aplicação de juros sobre alguma parcela do crédito tributário.

Historicamente, o Decreto-Lei nº 1.736/1979 já previa a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos seguintes termos:

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

*Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de **juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento** e à*

razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

O parágrafo único do art. 2º acima transcrito expressamente ressaltava a não incidência de juros apenas sobre a multa de mora, mas não sobre a multa de ofício, prescrevendo o seu *caput* a incidência de juros sobre o “valor originário” dos “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”. O art. 3º, por sua vez, referia todas as parcelas do débito que não se consideram incluídas no “valor originário” do débito, não se encontrando ali também a previsão para a exclusão, deste valor, da multa de ofício.

Houve, contudo, de fato, períodos em que, apesar da previsão geral de incidência de juros de mora contida no CTN, a lei expressamente restringiu os juros de mora apenas aos tributos e contribuições atualizados monetariamente, o que implicou, portanto, na sua não incidência, naqueles períodos, sobre a multa de ofício.

Por exemplo, houve a Lei nº 7.738/89, cujo art. 23 possuía a seguinte redação:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Contudo, já com a Lei nº 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre “os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional”, juros estes que eram então calculados com base na TRD, confira-se:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

Sem estender a análise histórica de modo a contemplar todos os diplomas legais que trataram do assunto, o que se verifica é que, sempre que o legislador visou a restringir o alcance dos juros a apenas parte (ou partes) do crédito tributário, o fez de modo

expresso, ou usando a expressão “*tributos e contribuições*” para referir que somente estes se sujeitariam aos juros de mora, ou então mencionando expressamente todas as parcelas do crédito tributário (débito para com a Fazenda Nacional) que não deveriam sofrer a incidência daqueles juros.

No caso dos autos, há que se levar em consideração o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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.

(...)

§ 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.

Rogando vênua à corrente desta Corte que se tem manifestado em sentido oposto, consoante julgados colacionados pela Recorrente, entendo que a expressão “*decorrentes de tributos e contribuições*” deva ser interpretada de modo a incluir a multa de ofício, e não a excluí-la. Os débitos para com a Fazenda Nacional podem ser de diversas naturezas, não apenas tributária. Assim, tenho que a expressão “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*” visa a apenas ressaltar a natureza tributária dos débitos a que se refere o dispositivo em questão, em contraste com a mais abrangente expressão “*débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional*”, anteriormente empregada pela legislação de regência.

Ademais, cumpre destacar ainda que o entendimento aqui exposto coaduna-se com o que se vem consolidando no STJ, conforme se pode verificar na ementa abaixo transcrita:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJe: 10/12/2012:

“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.

2. Agravo regimental não provido.”

Processo nº 10882.724323/2012-18
Acórdão n.º **1102-001.239**

S1-C1T2
Fl. 1.628

Com estas considerações, entendo cabível a incidência de juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, os quais, nos termos da legislação de regência, são atualmente calculados com base na taxa Selic.

Em conclusão, por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório

Sem embargo da brilhante fundamentação contida no voto do ilustre Relator, peço vênia para divergir de suas conclusões quanto à aplicação da multa qualificada.

Sua argumentação restou motivada pela caracterização da existência de atos praticados de modo consciente e doloso, com vistas a reduzir o montante dos tributos devidos sobre o lucro, por meio da aquisição de uma empresa cuja única “contribuição” consistia nos seus prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumuladas, e sua posterior utilização em operação atípica, na qual esta empresa comparece na condição de incorporadora de empresa lucrativa, com o evidente propósito de contornar a norma de proibição de compensação de prejuízos existente na lei. Com isso, seria possível qualificar a multa aplicada devido ao enquadramento da situação na figura da fraude contida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Para discordar dessa última assertiva, é necessário inicialmente revelar como me situo nas discussões sobre o fenômeno dos planejamentos tributários.

É cediço que esta Casa, até praticamente a virada do século passado, manteve uma posição bastante firme no sentido de que se as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários. Somente em caso de simulação, o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Neste sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPJ – "TRADING COMPANY" – SIMULAÇÃO INEXISTENTE. A criação de empresa comercial exportadora, dada como boa pelas autoridades competentes, à luz do Decreto-lei nº 1.248/72, não pode, depois, ser considerada produto de simulação fraudenta, pelas autoridades tributárias, ao fundamento de que objetivava, simplesmente, evasão fiscal ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990*)

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento. (*Acórdão CSRF/01-01.756, de 17 de outubro de 1994*)

I.R.P.J. – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele

que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995*)

Marco Aurélio Greco, em sua obra de referência sobre o tema, denominou aquele período como a primeira fase do debate (liberdade, salvo simulação)¹. Haveria uma liberdade absoluta na qual o contribuinte, desde que antes da ocorrência do fato gerador, poderia agir como bem entendesse para dispor de seus negócios. A exceção ficaria por conta das situações em que se constatasse a prática de ilícitos maculados pela simulação.

Necessário anotar que o conceito de simulação que inspirou essa fase é aquele orientado pelo vício de vontade. Nesta visão, a simulação ocorre quando as partes em um negócio jurídico declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta). Ou, em outra hipótese, quando as partes declaram algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). A simulação teria a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

Esse modo de ver o fenômeno dos planejamentos tributários foi sustentado por uma doutrina ultraformalista que propugnava por ideias como a exigência da “tipicidade cerrada” nas regras formadoras das regras-matriz de incidência tributária e o direito constitucional de os contribuintes evitarem o pagamento dos tributos. Todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-lo. Seria constituído de negócios jurídicos indiretos, nos quais ocorre uma mera incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes².

Nada obstante a influência que tais ideias exerciam sobre a aplicação do direito tributário brasileiro, a verdade é que o quadro era outro no plano internacional, tanto no âmbito do direito tributário quanto no do direito privado.

No contexto dos países da Europa Continental, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos, criavam-se normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, tais como: abuso de formas (Alemanha e Espanha), abuso de direito (França), fraude à lei (Holanda e Espanha) e ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Nos países anglo-saxões, por sua vez, onde a ideia da preponderância da substância sobre a forma é inerente aos seus sistemas jurídicos, o efeito de economia tributária provocada pelo planejamento era suficiente para a requalificação jurídico-tributária das operações. Com isso, igualmente surgiam conceitos para fixar os contornos dos

¹ Cf. Marco Aurélio Greco, "Planejamento Tributário". São Paulo: Dialética, 2008, p. 126.

² Cf. Marciano Seabra de Godoi, "Dois Conceitos de Simulação e suas Conseqüências para os Limites da Elisão Fiscal". In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, pp. 272 a 298.

precedentes judiciais, tais como: *step transaction* (Reino Unido), *business purpose* (EUA) e *conduit companies* (EUA)³.

Com objetivos semelhantes, a própria organização supranacional europeia reforçava o trilho das cláusulas antiabusivas nas diretrizes tributárias emanadas pelo seu Conselho. Neste sentido, na diretiva sobre reorganizações societárias⁴, estipulou-se que os Estados-Membros podem se recusar a aplicar ou podem retirar, no todo, ou em parte, os benefícios contidos na diretiva se for evidente que a reorganização societária tiver como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou a elisão fiscais. Essa previsão de abuso pode ser presumida se a reorganização societária não for executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou a racionalização das atividades societárias. Outrossim, na diretiva matriz-filial sobre dividendos intersocietários⁵, estipulou-se que a diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar a evasão ou a elisão. Nesse mesmo tom, o Tribunal de Justiça da União Europeia começava a consolidar sua jurisprudência contrária aos planejamentos tributários abusivos⁶.

Além disso, era também marcante a preocupação com os abusos praticados por reorganizações societárias internacionais, as quais criavam empresas veículos que visavam ao aproveitamento de benefícios conferidos por acordos celebrados para evitar a bitributação, prática que ficou conhecida como *treaty shopping*. Surgiam, então, as cláusulas de “limitação de benefícios” para restringi-los às empresas que comprovassem ter seu capital preponderantemente detido por residentes dos países signatários do acordo. Igualmente, o conceito de “beneficiário efetivo” (ou *beneficial ownership*), inicialmente concebido na lei inglesa antitruste, ganhou tamanha aprovação que passou a contar com a expressa previsão de sua inclusão nos textos dos artigos 10, 11 e 12 dos acordos celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE⁷.

Como se sabe, em 2001, sintonizada com a tendência internacional, a Lei Complementar nº 104 contemplou o nosso Ordenamento com a ideia das normas gerais antielisivas ao introduzir um § único no artigo 116 do CTN, *verbis*:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Para tal desiderato, elegeu o legislador a figura da “desconsideração” dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da “dissimulação”. Ademais, condicionou tal providência à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

³ Cf. Marco Aurélio Greco... , pp. 374 a 390.

⁴ Cf. artigo 11º, 1, "a" da Diretiva nº 90/434/CEE.

⁵ Cf. artigo 1º, 2, da Diretiva nº 90/435/CEE.

⁶ Cf. Caso C-28/95 ("Leur Bloem") e Caso C-264/96 ("Imperial Chemical Industries - ICI").

⁷ Cf. 1986 OECD Report: Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies.

A eleição dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da dissimulação remetia ao conceito da simulação relativa e, como já ressaltado, à noção preconcebida de que esses negócios jurídicos só poderiam ser desconsiderados caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes. Isso aliado ao fato de que os artigos 13 a 19 da superveniente Medida Provisória nº 66/2002 não foram convertidos em lei, os quais tinham a intenção de especificar os procedimentos para a desconsideração, levou a já referida doutrina ultraformalista a propugnar pela dispensabilidade e pela eficácia limitada da norma geral. Ou seja, malgrado todo o esforço legislativo, para os defensores da primeira fase do debate continuava-se no mesmo patamar de antes.

Em outro prisma, no âmbito do direito privado, a teoria das causas exercia sua influência na configuração dos requisitos de validade dos negócios jurídicos em países como a França, a Itália e a Espanha⁸. A causa ou propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. É que estas têm a ver com os motivos íntimos e pessoais que acionam cada sujeito de direito na realização do negócio, enquanto que a causa ou propósito é inerente à espécie do negócio jurídico tipificado no Ordenamento. Nesta linha de pensamento, Orlando Gomes, dentre os civilistas brasileiros o mais célebre defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, exemplificava que a prevenção de riscos é a causa inerente ao contrato de seguros⁹. Se numa situação específica ficar constatado que nunca houve risco a cobrir, a validade do contrato poderia ser questionada por lhe faltar o requisito da causa.

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico. Com essa perspectiva, surge a possibilidade de que as partes utilizem uma estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponda à causa típica do negócio posto em prática¹⁰. É o que ocorre quando, por exemplo, mediante um contrato de compra e venda objetiva-se efetuar uma doação. Igualmente, quando por intermédio de um contrato social constitui-se uma sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, qual seja, em conformidade com os artigos 966 e 982 do Código Civil, o exercício de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesses casos, diz-se que há vício na causa do negócio jurídico. Aparece, então, o conceito de simulação orientado pelo vício da causa.

Para Orlando Gomes, na simulação com essa perspectiva, a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente¹¹. Aqui a causa real (ou dissimulada) prepondera sobre a causa negocial (ou simulada), mas não há falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico. Ocorre uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. O saudoso autor sustentava que a causa como requisito de validade dos negócios jurídicos era o instrumento de controle da autonomia privada com vistas à conformá-la às novas exigências sociais dos tempos modernos¹².

Marco Aurélio Greco chancela essa visão e argumenta que o conceito de simulação estampado no *caput* do artigo 167 do Código Civil ("É nulo o negócio jurídico

⁸ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 287; e Luís Eduardo Schoueri, "Direito Tributário". São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 161 a 163.

⁹ Cf. Orlando Gomes, "Introdução ao Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.

¹⁰ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 284.

¹¹ Cf. Orlando Gomes ..., p. 440.

¹² *Ibidem*, pp. 394 e 395.

simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma”), ao contrário da noção imediata que diretamente lhe advém, segundo a qual seriam necessários dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado) para a sua aplicação, pode comportar também a ideia de que bastaria para isso apenas um negócio jurídico único, real, mas simulado (com vício de causa). Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalidação pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-la para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si¹³.

Marciano Seabra de Godoi trata as duas visões da simulação de modo a existir um conceito restrito, em que os negócios jurídicos estão apenas maculados pelo vício da vontade (doutrina ultraformalista), e um conceito amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Ainda na época dos extintos Conselhos de Contribuintes, constatava este autor uma progressiva mudança na jurisprudência administrativa para dar guarida ao conceito amplo de simulação. Neste sentido, depois de reconfigurar o conceito amplo de simulação como “simulação-elusão” e o conceito restrito, como “simulação-evasão”, o citado autor concluía¹⁴:

Na prática, o CC-MF passou, portanto, a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste a visão tradicional da doutrina) de qualificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104 mas não com punição de multa agravada - conclusão do Acórdão 103-21.046) e *simulação-evasão-sonegação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada - conclusão do Acórdão 101-94.771).

Portanto, o que importa é perceber que a jurisprudência administrativa desta Casa mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários. De uma postura permissiva unicamente focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação por vício de vontade), partiu para uma posição mais sintonizada com o plano internacional, na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados (liberdade, salvo simulação por vício de vontade ou por vício de causa).

Essa mudança teve efeito mesmo sem a edição da lei ordinária reclamada pela norma geral positivada pela Lei Complementar nº 104/01. Tudo foi feito com base na adesão ao conceito amplo de simulação e na possível reinterpretação jurisprudencial do conceito aberto prescrito no Código Civil. Com a mudança do status de “defeito do negócio jurídico”, no Código de 1916, o qual ensejava mera anulação e maiores questionamentos sobre a ação do Fisco, para o status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico”, no Código de 2002, o qual enseja a nulidade e sua indubitável inoponibilidade ao Fisco, maior razão emergiu para a consolidação dessa construção jurisprudencial.

Nada obstante a eficácia do reconfigurado conceito de simulação para o tratamento das situações concretas concernentes aos planejamentos tributários, a doutrina

¹³ Cf. Marco Aurélio Greco ..., pp. 265 a 273/2001

¹⁴ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., pp. 288 a 290.

recorre a outros conceitos que poderiam também ser utilizados para o enfrentamento do tema. Neste sentido, fala-se na fraude à lei (*frau legis*) e no abuso de direito.

A fraude à lei, a meu ver, pode também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto¹⁵. Sobretudo, quando se percebe que ela desfruta do mesmo status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico” no novo Código Civil (artigo 166, VI). Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos¹⁶. Entretanto, este não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

De volta à questão principal, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹⁷, *verbis*:

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)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

¹⁵ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001, pp. 101 a 123; e "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002, pp. 75 a 85.

¹⁶ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, "Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade". São Paulo: Quartier Latin, p. 225.

¹⁷ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"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."

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 impôsto devido 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 arts. 71 e 72.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco¹⁸:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para

impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso¹⁹.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista²⁰.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

No presente caso, o Relator sustenta a qualificação da multa com base na constatação de que a recorrente engendrou reestruturações societárias com o evidente propósito de contornar a norma de proibição de compensação de prejuízos existente na lei. Mas, não aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação dessa conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. A operação está maculada pelo vício da causa. A incorporação destoou da causa imanente desse instituto (a incorporadora deveria ter sido a empresa lucrativa). Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do

¹⁹ Cf. Marco Aurélio Greco, p. 258. Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

²⁰ Cf. Marco Aurélio Greco, p. 259. Documento assinado digitalmente em 05/12/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 08/12/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Processo nº 10882.724323/2012-18
Acórdão n.º **1102-001.239**

S1-C1T2
Fl. 1.637

fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, oriento meu voto no sentido de divergir do ilustre Relator apenas para afastar a aplicação da multa qualificada.

Ricardo Marozzi Gregório – Redator designado