



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

Processo n° 10140.720867/2011-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.176 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria IRPJ - Reflexos
Recorrente RIBEIRÃO AGROPECUÁRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO.

INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao fisco.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO.

Os prejuízos fiscais de períodos anteriores somente podem ser compensados até o limite de trinta por cento do lucro real.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do IRPJ reflete seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marcelo Baeta Ippolito. O Conselheiro Presidente da Turma, Carlos Alberto Donassolo, declarou-se impedido, sendo substituído pela Conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat. O julgamento foi presidido pelo Vice-Presidente da Turma, Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, nos termos do RICARF.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Vice- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Marcos Antonio Pires, Marcelo Baeta Ippolito, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Orlando José Gonçalves Bueno

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que indeferiu impugnação apresentada contra lançamento de ofício referente aos anos calendário de 2006 e 2007, formalizando exigências relativas ao IRPJ e a CSLL, em decorrência da suposta falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de bens do ativo permanente, gerando, com efeito, redução indevida do lucro sujeito a tributação.

Cumprе consignar que a operação de alienação dos bens deu-se entre as empresas SAS Empreendimentos Imobiliários (alienante) e Iaco Agrícola S/A, das quais a Recorrente é sócia controladora.

De acordo com a autoridade lançadora, uma vez que a Recorrente pretendia *“dar outro rumo à exploração das terras mencionadas, passando para a produção de álcool, foram criadas duas novas empresas, uma imobiliária, de compra e venda de imóvel, e a outra, usina de álcool”*.¹ O capital social da primeira empresa, denominada SAS Empreendimentos Imobiliários, era constituído em 90% pela Recorrente e outros 10% pela empresa SAS Administração e Participações, que segundo a autoridade administrativa, pertence ao grupo que controla a administração da Recorrente, exercido pela família Schmidt.

A Recorrente integralizou sua parte no capital social da referida empresa mediante (i) transferência de 4 imóveis registrados na Comarca de Cassilandia-MS; (ii) diversos bens indicados nas respectivas contas contábeis;² e (iii) parcela em moeda corrente a ser integralizada no prazo de cento e oitenta dias. Contudo, consoante, instrumento de *“Re-ratificação e Consolidação do Contrato Social”* de fls. 114, o segundo item foi substituído por um quinto imóvel, cujo valor de avaliação era idêntico ao dos bens substituídos.

De outra sorte, a empresa SAS Administração e Participações integralizou seu quinhão no capital social da SAS Empreendimentos Imobiliários transferindo quatro imóveis urbanos localizados no município de Campo Bom, restando ainda, saldo a integralizar no prazo de 180 dias.

Ademais, quanto a outra pessoa jurídica, denominada Iaco Agrícola S/A, inicialmente composta pela (i) Recorrente (95%) e pelo (ii) Sr. Tovar Schmidt (5%), convém

¹ Fl. 2 do relatório fiscal.

² Cláusula Segunda, parágrafo segundo, alínea ‘e’ do Instrumento de Constituição da empresa SAS Empreendimentos Imobiliários - Instrumento MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

mencionar que recebeu a inclusão de outros dois sócios; a empresa (iii) AGP Negócios e Participações, e (iv) Horamars Participações Ltda..

Assim, consoante a ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 1º de Junho de 2006, foi deliberado o aumento do capital social desta empresa, e inclusão dos acionistas AGP Negócios e Participações Ltda e Horamars Participações Ltda.

Com a disponibilização dos valores recebidos por meio do aumento do capital social, parcialmente integralizado, a empresa Iaco Agrícola S/A adquiriu no dia 31/01/2006, quatro dos imóveis supra mencionados, pertencentes a empresa SAS Empreendimentos Imobiliários, e, posteriormente, dia 10/01/2007, ela também adquiriu o outro imóvel pertencente a esta.

No tocante a primeira operação acima referida, cumpre consignar que os valores recebidos foram contabilizados e tributados pela sistemática do lucro presumido, regime de caixa, sendo que no mesmo dia o resultado das operações foi apurado e distribuído aos sócios na proporção de seus respectivos capitais, tendo sido descontado da sócia SAS Administração e Participações a parcela que faltava para integralizar a totalidade de seu capital social.

O mesmo tratamento contábil foi dispensado após a segunda operação de compra e venda, cujo pagamento foi realizado em duas vezes, no dia 11/01/2007 e no dia 20/02/2007. Cumpre asseverar que no dia seguinte ao do primeiro pagamento, a grande maioria dos valores recebidos foram destinados para adiantamento de dividendos e pagamento de empréstimo junto a empresa Schmidt Irmãos. Quanto ao segundo pagamento, ressalta-se o pagamento de PIS e COFINS efetivado pela empresa SAS Empreendimentos, e a distribuição a título de adiantamento de lucros de parte do pagamento.³

A autoridade administrativa, por sua vez, desconsiderou o tratamento contábil dedicado às operações por entender que estas foram idealizadas e realizadas com exclusivo intuito de reduzir a tributação que incidiria sobre a venda do ativo imobilizado da Recorrente, invocando a violação do artigo 187 do Código Civil, que dispõe sobre o abuso de direito, nos casos em que o ato praticado excede os limites impostos pela finalidade econômico social daquele que cometeu o ato.

Neste sentido, a autoridade administrativa assevera que ao criar uma empresa de empreendimentos imobiliários, a Recorrente se beneficiou do percentual de presunção do lucro presumido, uma vez que a venda dos imóveis em foco à empresa IACO foram contabilizadas como receitas operacionais, distorcendo o percentual de presunção, que na verdade é utilizado para se aproximar da margem real para cada atividade, e não para reduzir a tributação de operações imobiliárias.

A fim de reproduzir o entendimento da autoridade fiscal, convém transcrever os trechos abaixo, extraídos do relatório fiscal de fls..

“Embora formalmente lícita, a integralização das terras na SAS Empreendimentos é desprovida de substância essencial ao negócio, pois a vontade

materialmente manifestada era a venda de ativo imobilizado da Ribeirão Agropecuária para novos parceiros, aos quais a própria Ribeirão se associaria na IACO, e não a constituição de sociedade capitalizada com imóveis para futura venda. Não há causa econômica na interposição da SAS Empreendimentos, pois essa em nada contribuiu para a venda das terras, conforme denota a simplicidade de seus registros contábeis, que não corroboram a existência de uma verdadeira estrutura empresarial para a compra e venda de imóveis na dimensão do aporte de capital.

(...)

A sequência de atos formalmente lícitos não garante que deles aparentemente decorreria. Isso porque, conforme ensina Marco Aurélio Greco⁴, não basta fotografar, mas sim filmar a realidade, analisando o contexto para ao final concluir pelo significado real do que aconteceu. E o contexto demonstra que o sujeito passivo é a Ribeirão Agropecuária, por ser a proprietária original das terras, a beneficiária do produto da venda e porque a operação, vista no todo, revela que a venda não se caracterizou como atividade operacional da SAS Empreendimentos, muito menos como alienação de ativo imobilizado da própria SAS. A integralização das terras pela Ribeirão não teve intenção de compor estoque para futura venda e muito menos de constituir ativo imobilizado para futura venda e muito menos de constituir ativo imobilizado para consecução do objeto social. Não houve fato gerador tendo como sujeito passivo a SAS Empreendimentos. Houve, sim, ganho de capital na venda de ativo permanente da Ribeirão Agropecuária, sujeito a tributação conforme o art. 418 do RIR/99.”

Por tais motivos, a autoridade fiscal sustenta que “A Constituição da SAS Empreendimentos com patrimônio R\$ 66 milhões com a finalidade de reduzir a tributação que incidiria sobre a venda do imobilizado da Ribeirão, aliada à sua imediata descapitalização na ordem de 90% atenta contra o disposto no artigo 197 do Código Civil”.

Assim, promoveu o lançamento tributário considerando como sujeito passivo da obrigação a Recorrente (Ribeirão Agropecuária), adicionando ao lucro real dos anos calendários de 2006 e 2007 a diferença entre o valor da venda dos terrenos da SAS para a IACO e o custo da aquisição dos referidos bens pela Recorrente, formalizando a exigência de IRPJ e CSLL em decorrência do ganho de capital supostamente auferido por meio das aludidas transações.

Além disso, efetuou a compensação integral dos prejuízos fiscais da atividade da Recorrente com o lucro não operacional relativo ao ano-calendário de 2006 constatado no curso da fiscalização, bem como compensou os prejuízos fiscais acumulados até o ano-calendário de 2005, nas bases de cálculo de 2006 e 2007, respeitando o limite de 30%. Por fim, deduziu do lançamento os valores recolhidos pela SAS Empreendimentos Imobiliários por entender que o sujeito passivo da obrigação é a Recorrente.

Em sede de impugnação, a Recorrente pleiteou o cancelamento da exigência, salientando que foi constituída na tentativa mal sucedida da Família Schmidt adentrar no ramo agropecuário, amargando seguidos prejuízos fiscais entre os anos de 1997 e 2005. Diante dessa fracassada tentativa, a Família Schmidt resolveu investir no ramo agrícola, razão pela qual criou a empresa IACO Agrícola S/A.

Assim, alega preliminarmente o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária uma vez que a operação em foco foi travada entre duas empresas das quais a Recorrente possui participação societária, mas que, todavia, não realizou qualquer ato de alienação de bens para ser surpreendida por auto de infração.

⁴Planejamento Tributário, 2ª Ed. São Paulo, Dialética, 2008, pg. 123”.

Ademais, quanto a empresa SAS Empreendimentos Imobiliário ressalta que, sempre atenta aos movimentos do mercado, certa vez a Recorrente recebeu proposta irrecusável para vender as referidas terras a um grupo italiano, assinando inclusive termo de preferência com cláusula penal no caso de eventual recuo, mas que, contudo, a venda não se concretizou,.

Para comprovar o alegado, a Recorrente juntou os documentos referentes a tentativa de transação. Conquanto o negócio com os Italianos não tenha se concretizado, a Recorrente vislumbrou oportunidade na comercialização de suas terras, criando, para tanto, empresa com única finalidade referente a empreendimentos imobiliários.

Aduz, ainda, que no ano de 2005, um grupo argentino também tentou adquirir as terras em questão com o intuito de constituir usina de álcool e açúcar, negócio que também não vingou devido a diversas exigências feitas pelos Argentinos. Assim, aduz “que demonstra a fragilidade da teoria construída pelo auto de infração, no sentido de que ‘o verdadeiro objetivo da Ribeirão Agropecuária era se associar à AGP e à Horamars em novo empreendimento (IACO)”, uma vez que se as mencionadas transações tivessem se concretizado a Recorrente jamais poderia se juntar com as atuais co acionistas na empresa IACO.

Após novo fiasco, os grupos AGP e Horamars propuseram parceria à Recorrente, para explorar o ramo de produção de álcool e açúcar, utilizando-se, para tanto, das terras que a Ribeirão integralizou quando da constituição da IACO, cujo modelo de negócio não implicava na aquisição de grandes áreas, mas sim na construção de uma usina, localizada na área integralizada pela Recorrente.

Quanto a aquisição pela IACO das terras pertencentes a empresa SAS Empreendimentos Imobiliários, objeto do lançamento de ofício em foco, a Recorrente alegou tratar-se de uma decisão empresarial tomada em conjunto com os demais acionistas, que decidiram desembolsar valiosa quantia para concretizar a negociação, e que é perfeitamente lícito a empresa SAS alienar imóveis de sua propriedade, sobretudo por que é esse o seu objeto social.

Outra situação que a Recorrente alegou para desconstituir a tese do fisco é que além dos imóveis pertencentes a SAS Empreendimentos Imobiliários, a IACO também adquiriu outras propriedades, conhecidas como São José e Fazenda Uterava. Além disso, a fim de comprovar a efetividade das operações imobiliárias da SAS, a Recorrente traz documentos demonstrando que as áreas classificadas como irrisória pela autoridade administrativa na realidade tornaram-se um mega-loteamento incrustado no coração de Campo Bom/RS, além de ressaltar diversos outros projetos concretizados pela empresa imobiliária.

Por fim, no que tange a alegação do Fisco de que o grupo controlador da Recorrente já possuía empresa atuante no ramo imobiliário, e que não seria necessária a criação da SAS Empreendimentos Imobiliários, aduz que a empresa mencionada pelo Fisco destina-se a percepção de dividendos e outras rendas de capital oriundas das sociedades em que ela detinha participação.

Nesse contexto, aduz que a tese defendida pelo Fisco, no sentido de que a Recorrente agiu com abuso de direito não se sustenta uma vez que:

(i) Ao decidir criar outras empresas a Recorrente agiu em consonância com o artigo 170 da Constituição Federal, não havendo que se falar na ilegalidade em relação a criação destas empresas;

(ii) conjunto de provas que demonstram a efetividade das operações da empresa SAS Empreendimentos Imobiliários;

(ii) inexistente a figura do abuso de direito alegado pelo Fisco no direito tributário, não cabendo o uso de lei civil para fundamentar lançamento de ofício em razão do princípio da estrita legalidade;

(iv) a SAS Empreendimentos não possuía qualquer impedimento legal para alienar bens de sua propriedade, sendo esta a sua finalidade social;

(v) não se pode concordar com a interpretação extensiva, vedada em matéria fiscal, de que o percentual de presunção estabelecido pelo artigo 518 do RIR justificaria que a SAS não possuía estrutura para exercer a atividade para qual foi criada tendo em vista os demonstrativos de resultados dos anos de 2006 e 2007.

No que tange a limitação da compensação prejuízos fiscais dos anos anteriores em relação aos períodos fiscalizados em 30%, alegou a Recorrente que a autoridade administrativa (i) utilizou norma inconstitucional para a realização de tal ato, porquanto viola o direito adquirido, ato jurídico perfeito além do próprio conceito de renda constitucionalmente estabelecidos; (ii) caso fosse constitucional, não poderia abranger períodos anteriores a 1995 em respeito ao princípio da anterioridade, razão pela qual o prejuízo fiscal anterior a este período deveria ter sido compensado em 100%.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS manteve o lançamento em foco nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2006, 2007

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO.

INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao fisco.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO.

Os prejuízos fiscais de períodos anteriores somente podem ser compensados até o limite de trinta por cento do lucro real.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do IRPJ reflete seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Neste sentido, sustenta a decisão recorrida que (i) não há erro na apuração do sujeito passivo uma vez que a Recorrente é a titular da disponibilidade econômica ou jurídica (renda); (ii) em pouco mais de um ano todo o ativo imobilizado da Recorrente foi transferido para a IACO; (iii) ao contrário do que foi aduzido na impugnação, a Recorrente não pretendia deixar o ramo da agropecuária, mas sim reorientá-la, com agregação de novos sócios; (iv) a IACO e a SAS Empreendimentos foram constituídas na mesma data, uma com pequeno aporte de capital e a outra com valor substancial, sendo que os lucros auferidos por esta eram imediatamente repassado aos sócios, havendo nesse conjunto de operações incoerência em relação as atividades empresariais, o que demonstram a relevante motivação de economia fiscal.

Ademais, assevera que (v) o curto período entre a criação da IACO e o ingresso dos novos sócios induz que o direcionamento das terras para esta já fora estabelecido desde o início já que um investimento do tamanho do aporte dos novos sócio não é decidido sem um prazo razoável para estudos, além das datas de pagamento pela aquisição das terras ocorrerem em dois períodos distintos, o que permitiu a SAS Empreendimento não fosse obrigada a declarar sua renda pelo lucro real, obtendo a vantagem da tributação pelo lucro presumido.

Relativamente a (vi) efetividade das operações da empresa SAS, a autoridade julgadora a quo salienta que durante os primeiros anos de vida praticamente não existiu experiência profissional da aludida empresa, apesar do aporte de capital muito superior ao que era necessário para o início das operações, sendo que, após a transferência das terras para a IACO não há qualquer movimentação de vulto até o ano de 2010.

Por fim, quanto a (vi) limitação da compensação do prejuízo fiscal aduz que foram instituídas mediante Lei, e não cabe a autoridade administrativa reconhecer inconstitucionalidade de Lei, competência exclusivamente outorgada ao Poder Judiciário.

O recurso voluntário foi interposto com o fito de reverter a decisão recorrida e, conseqüentemente, anular o lançamento em foco, alegando, em síntese, o erro na identificação do sujeito, aduzindo que a SAS Empreendimentos Imobiliários foi quem realizou a materialidade do fato gerador, auferindo renda pela venda das propriedades, acrescentando, ainda que não se tratasse de receita operacional como alega o Fisco, o ativo imobilizado alienado seria da SAS e não da Recorrente.

No tocante ao mérito aduz que tanto o relatório fiscal quanto a decisão recorrida em nenhum momento colocou em dúvida a legalidade das operações, a regularidade e a efetividade da conferência dos imóveis e de sua venda a IACO, que a Recorrente ao optar pela tributação por meio do lucro presumido apenas praticou ato previsto em lei, não podendo ser prejudicada por este motivo. Ademais, assevera que a SAS Empreendimentos realizou diversas vendas de imóveis, sobretudo no período fiscalizado (fls. 1041/1042; 1060/1062), e que a fiscalização sequer cogitou o abuso de direito em relação a tais transações.

Ademais, reitera as argumentações dispensadas em impugnação quanto o contexto negocial em que se deram as operações em foco, considerando as ofertas recebidas por grupos estrangeiros no passado, bem como quanto a efetividade das operações imobiliárias da SAS Empreendimentos, que continuou as operações após as transações imobiliárias em foco, acrescentando que o ônus da prova em relação a tese da autoridade administrativa caberia ao Fisco, que não logrou êxito em sua tentativa.

Além disso, reitera as alegações concernentes a inconstitucionalidade da limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais, bem como a compensação em 100% dos prejuízos fiscais dos anos calendários anteriores a 1995, corrigidos pela taxa SELIC.

A Fazenda Nacional apresentou suas contra razões de recurso voluntário, pleiteando a manutenção da decisão recorrida ante a (i) correta identificação do sujeito passivo, porquanto a preliminar confunde-se com o mérito, e, se considerado o planejamento abusivo, logo o critério pessoal estará correto; (ii) o que houve foi uma verdadeira venda de bens do ativo imobilizado, utilizando-se uma empresa de passagem (SAS), o que não passou de uma manobra para evitar o ganho de capital que incidiria se a Recorrente tivesse vendido os bens diretamente, o que fica ainda mais claro se analisados os aspectos temporais e coincidências das operações; (iii) não há que se falar na efetividade das operações imobiliárias da SAS Empreendimentos visto que a Recorrente jamais quis os efeitos societários de uma empresa de compra e venda de imóveis, uma vez que ao fim das vendas em questão, a referida empresa restou praticamente descapitalizada em razão da distribuição dos dividendos, ao passo que nos anos posteriores ela sequer teve o faturamento declarado.

Por fim, quanto a limitação das compensações, aduz o Fisco que os Tribunais Administrativos não são competentes para julgar a constitucionalidade de Leis, nos termos da súmula 2 do CARF, bem como já ser pacífico na jurisprudência administrativa e judicial a limitação de 30% da compensação dos prejuízos fiscais a partir do exercício de 1995, acumulados até 31/12/1994.

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cumpre analisar a preliminar arguida, referente ao erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária em foco, uma vez que, segundo as razões do recurso em apreço, as operações que motivaram o lançamento foram celebradas por outras pessoas jurídicas, e não pela Recorrente.

Nessa esteira, de acordo com a Recorrente, é incontroverso o fato de que foi a empresa SAS Empreendimentos que alienou os imóveis à empresa IACO S/A, e, portanto, foi ela quem auferiu renda por ocasião destas alienações, sendo que, ainda que se reconhecesse o abuso de direito, ou recolhimento a menor do tributo, a responsabilidade teria de recair, necessariamente, sobre a empresa alienante.

Todavia, analisando o contexto em que as operações foram realizadas, cumpre esclarecer algumas situações cruciais para o enfrentamento da matéria, haja vista que os imóveis alienados pertenciam anteriormente à Recorrente.

Tal circunstância, por si só, não configura, qualquer hipótese de responsabilização tributária à Recorrente, mas no caso concreto, as evidências trazidas aos autos permitem atribuir a obrigação tributária decorrente do ganho de capital pela alienação dos imóveis à Recorrente.

O lançamento guerreado parte da premissa de que o sujeito passivo da obrigação tributária é a Recorrente, desconsiderando o efeito fiscal sobre a operação realizada entre as empresas criadas por ela. De tal sorte, para se concluir pela sujeição passiva da Recorrente é preciso analisar o mérito de tal desconsideração, realizada pela autoridade fiscal, ou seja, se reconhecida que não houve abuso de direito, de fato, exsurge válida a arguição preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, e, ao contrário, prevalecendo o entendimento que se configurou o abuso de direito, patologicamente, não procede a arguição preliminar em comento.

Em razão do exposto, deve-se volta mais adiante, após apreciação do mérito, à presente análise sobre procedência, ou não, do argumento de erro de identificação do sujeito passivo.

Ademais, considerando a necessidade de enfrentar outra preliminar arguida, ressalta-se a correta interpretação conferida pela autoridade fiscal na aplicação da norma tributária. Neste sentido, não se vislumbra qualquer violação ao artigo 142, do CTN, uma vez que a autoridade administrativa preencheu os requisitos do mencionado dispositivo da seguinte forma:

Verificou a ocorrência do fato gerador e identificou o sujeito passivo da obrigação tributária ao imputar à Recorrente a obrigação tributária incidente em decorrência do ganho de capital auferido pelas alienações em foco;

Consequentemente identificou a matéria tributável ao enquadrar o fato jurídico na disposição do artigo 418 do RIR, calculando o montante do tributo indevido após realizar a compensação dos prejuízos fiscais anteriores;

Por fim, propôs a aplicação da penalidade cabível ao imputar a multa de ofício prevista pelo artigo 44 da Lei 9.430/1996;

Superada uma das preliminares, cumpre examinar o mérito do lançamento em questão.

A autoridade administrativa considerou o abuso de direito para justificar o lançamento, ressaltando que a criação das empresas configura abuso de direito.

Abuso de direito é instituto previsto no artigo 197 do Código Civil, o qual dispõe que *“também comete ato ilícito titular de direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa fé ou pelos bons costumes”*.

Sobre esse aspecto, a despeito da alegação da Recorrente relativa a violação do artigo 110 do CTN, cumpre salientar que a figura do abuso de direito encontra-se positivada na parte geral do Código Civil, e, portanto, sua aplicação como parâmetro da aplicação da lei tributária, como realizado pela autoridade administrativa, observa a disposição do artigo 109 do referido Código, o qual prescreve que os *“princípios gerais de direito privado*

utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Assim, considerando o dispositivo acima mencionado, cabe destacar o posicionamento de Silvio Rodrigues sobre a figura do abuso de direito:

“As faculdades são conferidas ao homem tão só para a satisfação dos de seus interesses legítimos. Se há interesses legítimos, não há abuso e o titular pode responder vitoriosamente, à vítima lesada por seu ato, feci, sed jure feci. Se tal interesse não se apresenta, o ato é abusivo. Josserand fornece numerosa relação de julgados de tribunais franceses e belgas acolhendo referida concepção e condenando por abusivo o ato praticado pelo titular no exercício de seu direito, em vista de não ser o ato provocado por um interesse respeitável.

Acredito que a teoria atingiu seu pleno desenvolvimento com a concepção de Josserand, segundo a qual há abuso de direito quando ele não é exercido de acordo com a finalidade social para a qual foi conferida, pois, como diz esse jurista, os direitos são conferidos ao homem para serem usados de uma forma se acomode ao interesse coletivo, obedecendo sua finalidade, segundo o espírito da instituição”⁵

Tal conceito, uma vez exercido pelo contribuinte um direito aparentemente legítimo, mas, tendo sido este direito levado a efeito, pelas circunstâncias fáticas relevantes do caso, com o intuito por si ou majoritariamente de somente reduzir ou afastar a incidência tributária prevista em lei, é cabível tal entendimento de que contribuinte agiu com evidente abuso de direito, e, portanto, deverá ser aplicada no caso concreto a legislação “desvirtuada” pela prática abusiva.

Destarte, a autoridade fiscal agiu desta forma ao fundamentar a aplicação do artigo 418 do Decreto 3.000/1999 no abuso de direito praticado pela Recorrente, nos termos do artigo 187 do Código Civil.

E não há que se falar em violação da legislação tributária nos casos em que o instituto em questão é utilizado fundamentar a aplicação da norma individual em concreta pela autoridade fiscal. Neste sentido, o professor Marco Aurélio Greco ensina que

“abuso de direito e fraude à lei são figuras voltadas às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhes dão certa conformação à vista das previsões legais. Afirmar que houve abuso ou que o comportamento de alguém se deu em fraude à lei não significa ampliar ou modificar o sentido ou o alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando o ‘excesso’ ou afastando a ‘cobertura’ que se pretendeu, para tentar escapar da incidência da Lei.”⁶

Ainda sobre o abuso de direito em relação ao direito tributário, cumpre trazer à baila o ensinamento do mencionado jurista:

“Neste segundo plano, estas categorias são aplicáveis ao direito tributário independente de lei expressa que as preveja. De um

⁵ RODRIGUES, Silvio. *Direito civil, parte geral*. Saraiva. 34ª Ed. Pág. 320.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Dilética. Pág. 420.

lado, porque não interferem com a legalidade e a tipicidade, posto que situadas no plano dos fatos e não das normas; de outro lado, porque são categorias gerais do Direito. O abuso é corolário do uso regular do direito, pois há décadas já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça seu perfil objetivo.”⁷

Portanto, reitere-se, revela-se correto o enquadramento legal realizado pela autoridade fiscal sobre fato jurídico tributário em evidência, uma vez que, em que pese a alegação de que a empresa foi criada com finalidade imobiliária, as evidências trazidas aos autos demonstram que a criação das empresa SAS Empreendimentos tinha por finalidade inicial exclusivamente a redução do impacto da tributação incidente sobre a transferências dos imóveis, originalmente pertencentes a Recorrente. Ou seja, inicialmente a Recorrente poderia ter feito a operação de venda direta, vale dizer, junto a possível interessado na exploração rural ou mesmo, para a IACO, como negócio que necessitaria de imóvel para seu estabelecimento operar a usina projetada. Em suma, se não existisse alternativa viável operacional e comercialmente, certamente a utilização de empresa imobiliária seria indispensável e necessária, afastando a configuração abusiva, mas que não é o caso em questão.

Assim, analisado o contexto em que as alienações ocorreram, é possível identificar a criação da empresa SAS Empreendimentos Imobiliários pela Recorrente, que possui a ampla maioria das quotas societárias, tendo sido transferido, à título de integralização de capital social, grande parte do ativo imobilizado da Recorrente a aquela.

Concomitantemente, a Recorrente criou outra empresa, IACO S/A, inicialmente em conjunto com um de seus sócios, Sr. Tovar Schmidt. Para custear a aquisição das ações desta segunda empresa, a Recorrente transferiu outro quinhão de seu ativo imobilizado. Assim, após criar as duas empresas, a Recorrente transferiu praticamente todo o seu ativo imobilizado a título de integralização de capital social.

Relevante reconhecer os fatos descritos pela fiscalização quando constata que a empresa SAS Empreendimentos Imobiliários possuía por atividade econômica a comercialização de imóveis, e que, seis meses após sua criação alienou parte dos bens que constituíam o capital social pelo valor aproximadamente dez vezes maior do que o valor de aquisição quando da integralização do capital social da referida empresa, e, no mesmo dia em que operaram-se os pagamentos, a SAS Empreendimentos Imobiliários distribuiu o resultado aos seus sócios, isto é, à Recorrente, e ao Sr. Tovar Schmidt, sócio da Recorrente e da SAS Empreendimentos Imobiliários, o que, salvo melhor juízo, certamente revelou o interesse inicial da constituição da empresa imobiliária, qual seja, reduzir, via essa empresa, a carga tributária da Recorrente, posto que se fizesse a operação direta, teria que tributar ganho de capital, como aqui lançado de ofício, não obstante a empresa SAS tenha realizado novas operações na gestão de seu ativo ou negócios imobiliários.

Ademais, a SAS Administração seis meses depois realizou outra transação imobiliária. Novamente o valor do bem alienado supera em dez vezes o custo da aquisição do bem integralizado no capital social. Desta vez o resultado da operação foi (i) transferido aos sócios à título de adiantamento de dividendos, (ii) repassada a empresa Schmidt Irmãos, pertencente ao grupo Schmidt, (iii) permanecendo no caixa da empresa, uma pequena

proporção do valor correspondente ao resultado da venda, do qual boa parte fora destinado para o pagamento de PIS e COFINS que a empresa alienante entendeu ser devido.

Reitere-se, portanto, que em um ano os imóveis integralizados no capital social da empresa fundada pela Recorrente valorizaram praticamente dez vezes o custo da aquisição. Outra peculiaridade das operações é que a adquirente dos imóveis e coincidentemente a outra empresa criada pela Recorrente, a IACO S/A, criada no mesmo dia da empresa alienante.

Vislumbra, no caso concreto, diversas circunstâncias societárias e operacionais da SAS Empreendimentos que indicam a realização de planejamento no sentido de reduzir exclusivamente o impacto da tributação incidente sobre a transferências do ativo imobilizado da Recorrente para a empresa IACO S/A.

Tais situações foram devidamente contempladas pela decisão recorrida, podendo ser listadas da seguinte forma:

Em pouco mais de um ano, praticamente todo o ativo imobilizado da Recorrente havia sido transferido para a empresa IACO Agrícola; seja pela integralização do capital social diretamente realizada pela Recorrente, seja pela aquisição pela IACO, dos imóveis que a Recorrente havia transferido para a empresa alienante;

A Iaco e a SAS Empreendimentos foram constituídas na mesma data. A primeira recebe um pequeno aporte de capital e a segunda, um valor bem substancial. No mínimo, é estranho que a primeira não receba as terras com que iria laborar para a produção de cana de açúcar e álcool, enquanto a segunda as recebe (sob a alegação de que serviriam para o redirecionamento de negócios do grupo empresarial para o ramo imobiliário) para logo vendê-las à primeira, mediante pagamento com recursos aportados pelos novos sócios. E mais: os recursos recebidos ao final pela SAS Empreendimentos são de imediato repassados aos sócios, prevalentemente como dividendos. Há nesse conjunto de operações uma incoerência entre as atividades empresariais, processadas entre partes interdependentes, articuladas em conexão temporal apropriada e com relevante motivação de economia fiscal;

Há elementos nas operações que demonstram a conexão temporal entre os negócios praticados, a fortalecer a presunção de ocorrência do abuso de direito. Um deles é o período relativamente curto em que houve o ingresso dos novos sócios na Iaco, após a constituição da sociedade. Tal observação induz à conclusão de que o direcionamento das fazendas para a Iaco já fora estabelecido desde o início, já que um investimento de R\$ 66 milhões normalmente não ocorre sem haver um prazo razoável para estudos de viabilidade econômica. O outro indício é a efetivação do pagamento das terras pela Iaco em dois períodos de apuração tributária, permitindo que a SAS Empreendimentos não fosse obrigada a declarar pelo lucro real e obtivesse, no caso, vantagem financeira com a tributação pelo lucro presumido;

Além disso, a Recorrente alega que após as mencionadas transações a empresa SAS Empreendimentos Imobiliários continuou a exercer suas operações no mercado imobiliário, numa tentativa de justificar a efetividade da criação da empresa utilizada para transferir o ativo da Recorrente para a empresa IACO S/A.

Tal assertiva pode ser facilmente desconstituída pelo fato de que a DIPJ bem como o livro diário da empresa SAS Empreendimentos Imobiliários revelam que não houve receita operacional nos anos de 2008, 2009 e 2010, como bem asseverado pela decisão de primeira instância, a fls. 1.170:

“A tese fiscal ganha relevo quando se concebe que a existência operacional da SAS Empreendimentos não teve ganhado corpo nos primeiros anos de vida. Apesar de constituída no início de 2006 e com um aporte de capital muito superior ao que seria necessário para suas operações (ao contrário da Iaco, que iniciou com menor aporte de capitais), essa sociedade empresária não teve outras operações de vulto além das terras vendidas à Iaco até o final de 2010: as DIPJ e livro diário revelam inexistir receita operacional em 2008, 2009 e 2010. As vendas à Iaco foram registradas com simplicidade contábil e as respectivas receitas foram quase todas transferidas prontamente aos seus sócios como dividendos (isentos) ou como empréstimos a pessoas ligadas, evidenciando a inexistência de propósito negocial na capitalização da SAS Empreendimentos.”

Além disso, destaca-se o fato de que a Recorrente possui grande participação no capital social da empresa IACO e da empresa SAS Empreendimentos Imobiliários. De certo modo, mesmo após a entrada das acionistas AGP Negócios e Participações, e (iv) Horamars Participações Ltda, a Recorrente possuía grande participação societária na empresa adquirente, o que justifica o vultoso preço oferecido pela compra dos bens.

Portanto, considerando os elementos e circunstâncias fáticas acima descritas, salvo melhor juízo, evidencia-se a caracterização do abuso de direito praticado pela Recorrente ao realizar as operações acima explanadas com intuito específico de reduzir a carga tributária que incidiria sobre as operações de transferências imobiliárias de sua efetiva titularidade.

A jurisprudência deste Conselho também já se manifestou em outras oportunidades favoravelmente a utilização do instituto do abuso de direito para desconstituir negócios jurídicos formalmente legítimos, mas que formalizados em detrimento da legislação tributária. Neste sentido, cumpre trazer à baila o voto do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez, proferido no acórdão 101-95.552:

Concordo com a ilustre Conselheira Sandra Faroni no sentido de que não existe ilicitude quando o administrador se empenha na busca de uma direção menos onerosa em matéria de tributos, mesmo que a procura de uma economia tributária seja a razão principal dessa via. Se isso não fosse verdadeiro, teríamos que concluir que o contribuinte estaria sempre obrigado a pagar o imposto pela forma mais elevada.

Aliás, na atividade empresarial, a procura da redução da carga tributária trata-se de uma necessidade do administrador, ao qual se incumbe tomar conta do patrimônio social com o maior cuidado e interesse.

Porém, a questão maior localiza-se exatamente em se conhecer se as condições para tanto utilizadas são lícitas ou não sob o ponto de vista da lei fiscal.

Luciano Amaro, em sua obra "Direito Tributário Brasileiro", expõe que a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário,

querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.

Define também aquele autor o chamado abuso de direito. Se o direito é utilizado para atingir fins civis ou comerciais que normalmente a ele estão associados, seu exercício não é questionado. O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria; nessa perspectiva, estaríamos diante do abuso do direito, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta.

Marco Aurélio Greco alinha-se entre aqueles que censuram o abuso de direito, sustentando que, se a "finalidade exclusiva" de um determinado ato é pagar menos imposto, estaríamos diante de um abuso do direito, não oponível ao Fisco.

A elisão e a evasão se diferenciam por uma tênue linha divisória e muitas vezes pouco perceptível entre o planejamento tributário lícito e a sonegação criminosa. O propósito de estudo desses conceitos depende de uma avaliação de conduta que tem o contribuinte para organizar seus negócios de modo a reduzir a incidência tributária. Porém, esse espaço mais ou menos bem delimitado não é infinito, como também o conjunto de ações ou movimentos para alcançar o fim desejado não são ilimitados.

O limite fundamental que se impõe ao contribuinte quando planeja a sua economia tributária é o da validade e da consistência dos atos jurídicos que pretenda praticar.

Assim, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo, está abusando das formas jurídicas.

Hermes Marcelo Huck, em seu artigo Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional, afirma que:

“Muito embora não haja no Brasil, a exemplo de outros países, uma espécie de norma geral tributária permitindo a desconsideração do ato jurídico julgado abusivo e a tributação do resultado econômico alcançado pelo agente, não se pode negar que o planejamento tributário, quando estruturado por uma construção elisiva, mas sem qualquer finalidade negociai senão a da economia fiscal, pode ser taxado como forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais.”

O autor estabelece que é necessária a existência de uma finalidade negociai para o ato praticado, não podendo subsumir-se no mero exercício de imaginação destinado a reduzir ou eliminar impostos que, de outra forma, seriam devidos.

Na realidade, o procedimento foi articulado a partir de um planejamento tributário, o qual foi construído com abuso da norma de direito, operação pela qual as empresas transacionaram os bens que pretendiam, porém, deixaram de oferecer à tributação o resultado devido. Assim, o Fisco deve exigir o tributo que deixou de ser recolhido, de acordo com os termos constantes no auto de infração.

Portanto, de acordo o entendimento destacado é possível desconsiderar, para fins fiscais, operações realizadas de acordo com a legislação, e, portanto, lícitas, tendo em vista o fato de que estas operações foram na verdade celebradas com o intuito primordial de reduzir a carga tributária incidente sobre a operação que naturalmente deveria ocorrer.

Portanto, no caso concreto, a autoridade fiscal acertadamente desconsiderou o efeito fiscal perante a transação realizada entre as empresas SAS Empreendimentos e IACO, revelando a verdadeira e real operação como sendo entre a Recorrente e a empresa agrícola, IACO, aplicando a tributação decorrente do artigo 418 do RIR sobre o ganho de capital auferido pela alienação dos bens.

Ao realizar a apuração do montante devido, a autoridade administrativa promoveu a compensação dos prejuízos fiscais obtidos nos anos calendários anteriores, limitados a 30%.

A Recorrente, por sua vez, pleiteia a compensação do valor integral dos prejuízos fiscais apurados, alegando ser inconstitucionais os dispositivos utilizados pela autoridade fiscal para limitar a compensação.

Todavia, é preciso levar em consideração que o CARF não é órgão competente para decidir ou afastar a constitucionalidades das leis, as quais adentram no ordenamento jurídico, gozando de presunção de constitucionalidade.

Neste sentido, cumpre trazer à baila o enunciado da Súmula CARF nº 02:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Destarte, considerando que os artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95 encontram-se plenamente vigentes perante o ordenamento jurídico, e considerando que a atividade da autoridade administrativa deve ser vinculada à lei, a autoridade fiscal procedeu corretamente ao aplicar a lei vigente para poder realizar a apuração do débito.

Portanto, considerando o acima exposto, e tudo o que mais consta nos autos, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno

CÓPIA