



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723871/2015-51
ACÓRDÃO	1301-007.601 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCC PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. INOPONIBILIDADE DAS OPERAÇÕES FORMAIS QUANDO DEMONSTRADA A EFETIVA OPERAÇÃO PRATICADA.

O Fisco deve requalificar os fatos quando identifica que os mesmos não correspondem as operações efetivamente ocorridas, ainda que tais operações sejam formalmente válidas e irradiem efeitos a terceiros.

Constatado que a operação de cisão, com devolução de capital pelo valor contábil de bens imóveis do ativo, em valor substancialmente inferior ao valor de mercado ao sócio que se retira da sociedade, mostrou-se como primeira etapa de uma operação de alienação das cotas desse sócio para o sócio remanescente, fato que o permitiu adquirir as demais cotas (segunda etapa da operação) com deságio, resta configurado ganho não operacional do sócio beneficiado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente a conselheira Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ Brasília, que, em sessão de 04.03.2020, julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 3.460.064,62, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 1.264.106,46, ano-calendário 2010, com imputação de multa de 75%.

2. Conforme Relatório Fiscal (fls. 1.567/1.577), o sujeito passivo tinha como sócios Reichert Calçados Ltda (73,74%), Proa Investimentos e Participações Ltda (26,23%) e minoritários (0,03%), quando em 2010, a Reichert alienou suas quotas para a Proa, que passou a deter 99,97% do capital da Recorrente. Ao efetuar a alienação das suas cotas à Proa, Reichert teve uma perda de R\$ 38,1 milhões (fls. 368).

2.1. Em 30.03.2010, a Recorrente promoveu uma redução de capital no montante de R\$ 1,9 milhão, que correspondia a parte das cotas detidas por Reichert; essa operação foi liquidada com entrega de imóveis pelo valor contábil pela Recorrente; após a operação de devolução de capital, a participação no capital da Recorrente passou a ser: Reichert Calçados Ltda (70,41%), Proa Investimentos e Participações Ltda (29,55%) e minoritários (0,03%).

2.2. Em 20.12.2010, a Reichert vendeu os imóveis recebidos em devolução de capital por R\$ 25.800.000,00, obtendo um resultado operacional de R\$ 23.900.000,00.

2.3. Após a devolução de capital, Reichert Calçados Ltda passou a deter um investimento na Recorrente de R\$ 48.138.814,59; em 30.04.2010 vendeu sua participação para Proa Investimentos e Participações Ltda por R\$ 10 milhões, incorrendo em um prejuízo de R\$ 38.138.814,59, ao passo que a adquirente obteve ganho por deságio no mesmo montante.

2.4. Por sua vez, Proa Investimentos e Participações Ltda passou a deter 99,97% do capital da Recorrente. Em 01.12.2010, Proa foi cindida parcialmente, originando nova pessoa jurídica Hemma Investimentos e Participações Ltda, constituída com os mesmos sócios de Proa. Restou na antiga pessoa jurídica apenas o patrimônio relativo à participação na Recorrente; os valores permaneceram em Proa Investimentos Ltda eram: investimento de R\$ 111.668.784,21, deságio de R\$ 38.169.983,33 e um passivo de R\$ 9.000.000,00, que se refere a dívida com a Reichert pela aquisição das quotas (fls. 761).

2.5. Ato contínuo, FCC (Recorrente) incorpora Proa Investimentos Ltda, absorvendo a participação societária pelo acervo líquido de R\$ 73.498.800,88 (fl. 188) e o passivo de R\$ 9 milhões.

2.6. Concluiu a autoridade fiscal que a sequência de eventos são efetivamente um único evento societário, a venda de participação da Reichert para Proa, que foi estruturada em três passos: (i) a devolução de capital à Reichert de bens imóveis por valores substancialmente inferiores ao valor de mercado (R\$ 25,8 milhões), ainda que permitido pela legislação; (ii) a alienação da participação remanescente por R\$ 10 milhões, com prejuízo de R\$ 38,1 milhões; (iii) incorporação da Proa pela FCC.

2.7. Em suma, concluiu a fiscalização que a cisão da FCC (Recorrente) foi a primeira etapa formal para que as partes levassem a efeito a operação de alienação, essa primeira etapa permitiu a entrega de bens pelo valor contábil de modo que não houvesse tributação sobre a atualização dos imóveis.

2.8. Esse fato foi reconhecido pela Reichert quando questionada pela Fiscalização para que apresentasse o contrato de compra e venda formalizado com a Proa, de alienação das cotas que detinha por R\$ 10 milhões. A Reichert admitiu que a venda por R\$ 10 milhões de uma participação de R\$ 48,1 milhões foi efetuada em razão de que parte da operação envolvia os imóveis entregues na negociação (que resultaram em um ganho de R\$ 23,9 milhões), ocorrida em 30.03.2010 e, posteriormente, quando foi efetuado o registro da transferência de cotas para a Proa, em 30.04.2010 (fls. 492). Verifica-se, ainda que contabilizou a cisão (quando recebeu os imóveis) e a venda da participação societária na mesma data, 30.03.2010 (fls. 754).

2.9. Por outro lado, a Proa, posteriormente incorporada pela Recorrente, obteve um ganho de R\$ 6.268.970,00, referente à valorização a preço de mercado de sua parcela sobre os

imóveis, que foram incluídos pelos contribuintes na operação pelo valor contábil de R\$ 1.900.000,00, mas que devem ser considerados pelo valor de mercado de R\$ 25.800.000,00. Esse ganho se verifica pelo fato de que Proa detinha 26,23% na FCC (Recorrente) e corresponde a sua parcela no ganho de R\$ 23,9 milhões. Esse valor foi adicionado pela Fiscalização em 2010 na apuração do IRPJ/CSLL da Proa. Em razão da ora Recorrente ter absorvido o patrimônio da Proa na incorporação ocorrida em 02.12.2010, ela é o sujeito passivo da obrigação tributária por sucessão empresarial.

3. Em impugnação (fls. 1.598/1.658), o sujeito passivo alegou ausência de fundamentação legal que embase a desconsideração da cisão parcial e tratar o evento como uma compra e venda de cotas; que não foi apresentado o dispositivo legal da infração; que a saída de Reichert do negócio se deu de forma normal e no interesse dos demais sócios; que não há vedação para utilização parcial para saída de sócio; que não é juridicamente sustentável que a fiscalização possa simplesmente deixar de considerar os efeitos patrimoniais e tributários de um ato jurídico tão complexo, tornado público e normatizado como é o caso da cisão; que planejar as atividades para fins de economia de tributo é um direito; que a entrega dos bens pelo valor patrimonial tem amparo no regulamento do imposto de renda; que a entrega dos bens pelo valor contábil faz ocorrer apenas o diferimento do tributo e não o seu não pagamento; que se os atos são viciados, deveria ser aplicada multa qualificada, o que não ocorreu; que o ato de lançamento não se fundamentou no art. 116 do CTN para desconsiderar os negócios jurídicos e que o dispositivo não é autoaplicável, visto depender de lei; e que há erro de cálculo no valor da autuação.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 1.730/1.743). Afastou a preliminar de cerceamento do direito de defesa em razão da não apresentação de dispositivo que autorizasse a desconsideração do negócio jurídico, visto que os fatos estão claramente expostos; que restou evidenciado nos autos que as operações formam um conjunto único, que envolvia a alienação da participação da Reichert; que a FCC afirma desconhecer o laudo que teria balizado o valor da transação; que o sujeito passivo não demonstra que houve postergação do imposto; que não houve desconsideração da cisão, mas demonstração pela Fiscalização de que outra operação ocorreu, de venda de participação societária; que discorda da não qualificação da multa efetuada

pela fiscalização; que as operações ocorreram de forma estruturada com o objetivo de omitir receitas não operacionais. A decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

Ementa: Falta de prova

No PAF, cabe ao contribuinte trazer provas que demonstrem a correição dos seus atos. Simples alegações não fazem prova ao PAF.

Ementa: Omissão de artigos no AI

É princípio do direito penal e processual penal que o réu se defenda dos fatos narrados e não da capitulação jurídica a ele atribuída pela acusação. No julgamento administrativo, ao ser imputado uma autuação, o contribuinte deve se insurgir contra os fatos apresentados na lide, pois, quando bem descritos suprem quaisquer omissões de artigos na base legal da autuação.

5. Foram autuados dois Recursos Voluntários, aparentemente um relativo ao IRPJ (fls. 1.753/1.772) e outro relativo a CSLL (fls. 1.775/1.794), todavia, ambas peças são idênticas, nas quais o sujeito passivo repisa as razões trazidas na impugnação, em especial, como preliminar, que não consta fundamentação legal para desconsiderar os efeitos fiscais da cisão parcial, mas apenas uma narrativa de fatos, fato que o impede de saber a base legal precisa para autuação; sobre o mérito, que há conteúdo econômico e validade da cisão, prevista no art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, em razão do interesse da Reichert em sair da sociedade e que não é juridicamente sustentável que a fiscalização possa simplesmente deixar de considerar os efeitos patrimoniais e tributários de um ato jurídico tão complexo, tornado público e normatizado como é o caso da cisão; que planejar as atividades para fins de economia de tributo é um direito; que há erro na atribuição do valor dos imóveis atribuídos pela Fiscalização em relação aos efeitos para Recorrente, que concluiu pelo ganho de R\$ 6,27 milhões, defende a Recorrente que não está sujeita às três avaliações independentes contratadas pela Reichert, ressalta que não concorda com essas avaliações, que considera descoladas da realidade e que, por esse motivo seria nula a forma como a Fiscalização atribuiu valores aos imóveis e, conseqüentemente, o ganho auferido pela Proa. Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário para cancelar a exigência do IRPJ (fls. 1.772) e da CSLL (fls. 1.794).

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator.

Conhecimento

7. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância em 14.07.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.750), dessa forma, os Recursos Voluntários protocolizados em 12.08.2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1.752 e fls. 1.774), são tempestivos e, por preencherem os demais requisitos processuais devem ser conhecidos.

8. Como referido, as duas peças recursais, do IRPJ e CSLL, são idênticas e serão analisadas em conjunto no presente voto.

Preliminar de ausência de fundamentação legal

9. A Recorrente alega que não consta fundamentação legal para desconsiderar os efeitos fiscais da cisão parcial, mas apenas uma narrativa de fatos, fato que a impede de saber a base legal precisa para autuação.

10. Por sua vez, a r. decisão entendeu que a infração e sua motivação, que resultou no lançamento, estão adequadamente descritos. Além disso, a então impugnante teve pleno conhecimento das operações que resultaram na omissão de receita e resultado não operacional por parte da pessoa jurídica por ela incorporada, fato facilmente constatado pela peça impugnatória, onde a Recorrente buscou se defender dos fatos apresentados pela Fiscalização e justificar os procedimentos por ela efetuados.

11. De fato, não se verifica nulidade no ato de lançamento. O Relatório Fiscal (fls. 1.567/1.577) é deveras analítico sobre a sequência de operações que resultaram na saída do quadro societário da pessoa jurídica Reichert Calçados Ltda e que o resultado dessa saída resultou

em um ganho em decorrência da participação societária por parte da Proa Investimentos e Participações Ltda, enquanto a fundamentação legal para autuação, constam no Auto de Infração, tudo em conformidade com o art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

12. As disposições legais infringidas, conforme Auto de Infração, atinentes ao IRPJ são o art. 249, II, combinado com os art. 251 e art. 418 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e relativas à CSLL são o art. 2º e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, e o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, de acordo com o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972.

13. Dessa forma, resta superada a alegação da Recorrente de cerceamento de defesa.

Mérito

14. Com relação ao mérito, a Recorrente aduz que há conteúdo econômico e validade na operação de cisão, de acordo com o art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976. Que era interesse da Reichert em sair da sociedade e que não é juridicamente sustentável que a fiscalização possa simplesmente deixar de considerar os efeitos patrimoniais e tributários de um ato jurídico tão complexo, tornado público e normatizado como é o caso da cisão. Defende a legitimidade para planejar as atividades para fins de economia de tributo é um direito.

15. Quanto ao aspecto quantitativo do lançamento, argui que há erro na atribuição do valor dos imóveis atribuídos pela Fiscalização em relação aos efeitos para Recorrente, que concluiu pelo ganho de R\$ 6,27 milhões. Que o valor dos imóveis foi efetuado por três avaliações por demanda da Reichert e que não a vinculam. Que não concorda com essas avaliações, pois, no seu entender, são descoladas da realidade e que, por esse motivo seria nula a forma como a Fiscalização atribuiu valores aos imóveis e, conseqüentemente, o ganho auferido pela Proa.

16. A r. decisão não discordou da legitimidade das operações de cisão, prevista no art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, mas na sua não eficácia quando utilizada para encobrir outras operações.

17. Concluiu a autoridade julgadora de primeira instância que a agora Recorrente se valeu do instituto da cisão para, no interesse dos seus sócios, viabilizar a alienação das suas cotas, detidas por Reichert Calçados Ltda para Proa Investimentos e Participações Ltda.

18. O deságio com aquisição das cotas por parte de Proa Investimentos e Participações Ltda deveria ser computado como receita não operacional por ocasião do encerramento das suas atividades, que se deu com o ato de incorporação reversa da Proa pela FCC (Recorrente), esse fato consta de forma expressa no Relatório Fiscal e não foi objeto de autuação (item 5.2 do Relatório Fiscal - fls. 1.567/1.577).

19. O ganho auferido por Proa Investimentos Ltda se refere a devolução dos imóveis pelo valor contábil em detrimento do valor de mercado (25,8 milhões), utilizados como parte da aquisição, da participação societária detida por Calçados Reichert Ltda, por ela efetuada. Como as participações eram de 73,74% (Reichert) e 26,23% (Proa), apenas parte da diferença, entre R\$ 25,8 milhões e R\$ 1,9 milhão, é ganho efetivo de Proa Investimentos Ltda, isto é, apenas 26,23% da diferença de R\$ 23,9 milhões, ou seja, R\$ 6.288.970,00 (vide item 5.3 do Relatório Fiscal - fls. 1.567/1.577).

20. A defendida legitimidade da operação de cisão efetuada pela Recorrente é na verdade a primeira etapa de uma sequência de operações que tinham como objetivo viabilizar a compra, por parte da sócia Proa Investimentos e Participações Ltda, das cotas pertencentes a Reichert Calçados Ltda.

21. A sequência de etapas foi didaticamente delineada pela Fiscalização: (i) a devolução de capital à Reichert de bens imóveis por valores substancialmente inferiores ao valor de mercado (R\$ 25,8 milhões), ainda que permitido pela legislação; (ii) a alienação da participação remanescente por R\$ 10 milhões, com prejuízo de R\$ 38,1 milhões; (iii) incorporação da Proa pela FCC.

22. Não restam dúvidas que na decisão sobre como se daria a venda da participação societária, houve o denominado planejamento tributário para obter o menor ônus tributário, nenhum problema haveria se atos formais e externalizados fossem os efetivamente praticados, todavia não foi o que ocorreu.

23. O propósito da operação de cisão não era o de devolver um conjunto de bens imóveis a preço significativamente inferior ao valor de mercado a um dos sócios, que estava se retirando da sociedade, em detrimento do sócio remanescente.

24. A extraordinária diferença entre o valor entregue pela Recorrente (R\$ 1,9 milhão) e o valor de mercado dos referidos bens (R\$ 25,8 milhões), era parte do preço acordado para fins de alienação da participação detida por Reichert Calçados Ltda. Essa foi a razão de o sócio remanescente (Proa Investimentos e Participações Ltda) aceitar que a pessoa jurídica que viria a deter 99,97% experimentasse tamanho prejuízo. Na verdade, essa operação permitiu que a Proa Investimentos e Participações Ltda, na segunda etapa da operação, adquirisse por R\$ 10 milhões uma participação societária avaliada em R\$ 38,1 milhões.

25. Não resta dúvida que a Recorrente e sua então sócia Proa Investimentos e Participações Ltda se utilizaram de um instituto legítimo do direito societário, a cisão (art. 229, da Lei nº 6.404, de 1964) para, de forma abusiva, obter um resultado não declarado, que era a venda da participação da Reichert Calçados Ltda sem evidenciar os ganhos advindos dessa operação.

26. O abuso de direito (art. 187 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil) e as demais patologias de direito tributário, simulação (art. 167 do CC), fraude à lei (art. 166, VI, do CC), abuso de formas jurídicas válidas, falta de motivos legítimos (art. 166, III, do CC) tornam o ato inoponível ao Fisco.

27. Registre-se que a identificação do tipo de patologia no caso concreto não é requisito ao ato de lançamento, a classificação das patologias tem mais efeito didático, pois uma conduta pode se enquadrar em mais de uma definição.

28. No caso concreto, poder-se-ia claramente classificar o conjunto de operações, em especial a cisão como uma simulação relativa, onde é exteriorizado o negócio cisão, quando o negócio subjacente é a primeira etapa da operação de alienação societário. O mesmo pode se dizer que a operação de cisão foi efetuada de forma abusiva, pois transbordou os efeitos para os quais o instituto foi criado.

29. Não restam dúvidas que o Fisco deve requalificar os fatos quando identifica que os mesmos não correspondem as operações efetivamente ocorridas, não se trata de anular tais

operações, que permanecem válidas e irradiam efeitos a terceiros, trata-se de inoponibilidade ao Fisco, tão-somente.

30. Ainda que não arguido, registre-se que requalificação dos fatos não se confunde com analogia. Analogia, contudo, difere da requalificação dos fatos que se dá quando se está diante de um negócio jurídico indireto. Analogia é aplicar uma regra a outro caso similar para o qual não há dispositivo expresso. Requalificar é utilizar uma norma existente e aplicável ao fato, que não o foi aplicada em decorrência de um artificialismo em alguns dos elementos de subsunção dos fatos à norma originalmente invocada¹.

31. Portanto, absolutamente correta e caracterizada a infração de alienação vantajosa, que gerou um deságio por parte de Proa Investimentos e Participações Ltda, que mais tarde foi incorporada pela Recorrente.

32. Outro ponto de insurgência do lançamento é sobre o aspecto quantitativo do lançamento.

33. A Fiscalização entendeu que o ganho obtido por Proa Investimentos e Participações Ltda se deu na operação de cisão, quando os bens imóveis foram devolvidos pelo valor contábil em detrimento do valor de mercado, determinado com base em três avaliações por demanda da Reichert. Ainda que a Recorrente entenda não estar vinculada, pois não foi a demandante dos referidos laudos, tais avaliações foram demandadas pela então detentora dos bens imóveis, que possuía legitimidade para requerer a emissão de parecer sobre a avaliação dos bens que seriam utilizados na operação, portanto, não se vislumbra vício algum pelo fato de a Fiscalização ter utilizado o mesmo valor de avaliação para fins de ganho de capital ao se valor do valor atribuído aos bens por terceiro apto a elaborar os referidos laudos em atendimento ao então detentor dos ativos.

34. Como referido, o ganho auferido por Proa Investimentos Ltda se refere a devolução dos imóveis pelo valor contábil em detrimento do valor de mercado (25,8 milhões), utilizados como parte da aquisição, da participação societária detida por Calçados Reichert Ltda, por ela efetuada.

¹ Martins, Iágaro Jung. *In* Planejamento Tributário e a Norma Cogente Não Tributária. Caderno de Finanças Públicas nº 12, Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 163/196.

35. Como as participações eram de 73,74% (Reichert) e 26,23% (Proa), apenas parte da diferença, entre R\$ 25,8 milhões e R\$ 1,9 milhão, é ganho efetivo de Proa Investimentos Ltda, isto é, apenas 26,23% da diferença de R\$ 23,9 milhões, ou seja, R\$ 6.288.970,00 (vide item 5.3 do Relatório Fiscal - fls. 1.567/1.577), que o valor da base de cálculo constante no Auto de Infração (fls. 1.578/1.590).

36. A operação, em resumo, gerou dois resultados econômicos para Proa Investimentos Ltda, uma receita não operacional que foi utilizada para disfarçar parte do pagamento da aquisição societária que detinha na Recorrente, que depois a incorporou, objeto do presente lançamento. Foi gerado um segundo resultado, deságio pela aquisição das cotas diretamente junto à Reichert Calçados Ltda, que deverá ser controlado nas demonstrações financeiras da Recorrente, nos termos do art. 10 da IN SRF nº 11, de 1999, que não foi objeto de exigência.

37. O lançamento fiscal se restringiu de forma correta ao primeiro efeito da operação, definindo corretamente sua base de cálculo, razão pela qual deve ser integralmente mantido.

38. As conclusões relativas ao IRPJ, por estarem suportadas nos mesmos elementos de prova, são aplicadas integralmente à CSLL, por ser reflexa daquele.

Dispositivo

39. Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ílágaro Jung Martins