



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.727688/2019-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.328 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente FAGUNDES CONSTRUCAO E MINERACAO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2015

LICITUDE DE CISÃO PARCIAL.

Em atos de fusão, cisão ou incorporação, os fins dizem respeito aos propósitos a que servem as operações. Tais reestruturações têm por função possibilitar as alocações de patrimônio em diferentes sociedades, nos termos do artigo 225, 1 c/c artigo 229, 3º, da Lei nº 6.404/ 1976 (Lei das S/As). A cisão da Recorrida permitiu atribuir àquele que negociou a venda obter o ativo antes de aliená-lo.

MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito comercial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque acompanhou o voto do relator pelas suas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Alexandre Evaristo Pinto, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-006.328 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.727688/2019-59

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n.º **11-67.503**, proferido pela 4ª Turma da DRJ/REC que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE as impugnações, mantendo-se **integralmente o crédito tributário constituído**.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

Tratam os autos de lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquida (CSLL), consubstanciado no auto de infração às fls. 911 a 940, referente ao ano-calendário 2015, com crédito tributário total de R\$ 142.915.373,07.

2. A fiscalização inicia seu relato afirmando que o escopo do procedimento é o exame da negociação envolvendo a fiscalizada, seus acionistas, a empresa FACON Construção e Mineração S/A (FACON), CNPJ n.º 19.760.460/0001-46 e a adquirente Vale Fertilizantes S/A, CNPJ n.º 33.931.486/0014-55 (Vale).

3. Afirma a fiscalização:

A negociação tratava da aquisição de parte do patrimônio da fiscalizada, correspondente a filiais localizadas nos municípios de Araxá, Tapira, Patos de Minas, Catalão e Cajati, compreendendo o universo de bens das citadas filiais e que integravam os serviços de mineração previstos em contratos, desde 2005, entre Fagundes, fornecedora de serviços, e Vale Fertilizantes, tomadora dos mesmos, incluindo equipamentos, obrigações, estoques, mão de obra e licenças. A esse conjunto de bens foi dado o nome de "Negócio de Mineração — Vale". Vale Fertilizantes iniciou o processo de compra das filiais mineradoras de propriedade da Fagundes em 2013, conforme Memorando de Entendimentos firmado em 08/11/2013 entre Vale Fertilizantes S/A e Fagundes Construção e Mineração Ltda, esta ainda não sociedade anônima (doc. 06). O memorando trata de um acordo de vontades entre as partes para viabilizar a compra por parte da Vale do "Negócio de Mineração - Vale".

Ficou entendido entre as partes que a compra, chamada de "transação" no memorando, seria perfectibilizada, preferencialmente, por meio da compra da totalidade das ações ou quotas de emissão de uma nova companhia a ser constituída pela Fagundes, para qual haveria de ser transferido o "Negócio de Mineração - Vale".

1. O Relatório da Ação Fiscal detalha minuciosamente a sequência dos fatos, desde a criação da empresa FACON Construção e Mineração S/A (FACON) até sua extinção, por incorporação pela empresa Vale Fertilizantes, quando a compra, chamada de "Negócio de Mineração – Vale" foi finalizada.

2. A seguir, reproduzo alguns trechos desse relatório da fiscalização:

Em 30/09/2014 a fiscalizada promoveu cisão, na qual parte de seu patrimônio, o "Negócio de Mineração - Vale" foi repassado à empresa FACON, pertencente, à época, aos mesmos acionistas da fiscalizada (Fagundes). A cisão foi realizada em decorrência do referido contrato de compra e venda de ações (doc. 14).

Como à época do memorando de entendimentos e do contrato de compra e venda, a fiscalizada era proprietária do patrimônio vendido/cindido, era forçoso que esse patrimônio fosse objeto de reorganização societária para tornar possível o negócio. A recém criada FACON, utilizada como veículo para implementação da venda, se tornou proprietária, através da cisão, do "Negócio de Mineração — Vale".

(...)

Conforme Livro Registro de Ações da Companhia (doc. 03), em 04/08/2014, José Alencar Fagundes cedeu a seus filhos com reserva de usufruto, a totalidade de suas 22.780.000 ações, em partes iguais de 7.593.333, para José Fernando Fagundes, Sílvio

Alencar Fagundes e Diogo Eduardo Fagundes. Da mesma forma, Nelsi Haas Fagundes cedeu a seus filhos, em partes iguais, suas 1.420.000 ações.

(...)

Em 30/01/2015, como previsto nos entendimentos referentes ao contrato de compra e venda, retiraram-se da sociedade os srs. José Fernando Fagundes, Sílvio Alencar Fagundes e Diogo Eduardo Fagundes e ingressou como acionista única a Vale Fertilizantes S/A, com a propriedade das 12.011.586 ações da Facon (doc. 16).

Logo após a transferência de propriedade das ações, neste mesmo dia, Vale Fertilizantes liquidou dívidas da FACON junto às empresas Caterpillar e Mercedes, no valor de R\$ 118.373.485,79, e também quitou financiamentos junto aos bancos do Brasil, HSBC e Santander, no valor de R\$ 22.460.000,00. A conta de Patrimônio Líquido "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital" (2.03.04.01.01.01), foi creditada no valor de R\$ 140.833.485,79, conforme Razão da FACON.

(...)

Em 01/02/2015, a empresa utilizada para receber o acervo da Fagundes, na parte que interessava à Vale Fertilizantes, foi extinta por incorporação ao patrimônio da sua nova acionista, a valor contábil, conforme - Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação" e "Laudo de Avaliação", documentos anexados à ata da Assembleia Geral Extraordinária de 01/02/2015, às 10 horas (doc. 15). (...)

6. A fiscalização afirma ainda que não haveria propósito comercial para a cisão do patrimônio da fiscalizada:

De acordo com o laudo de avaliação do patrimônio da fiscalizada para fins de registro da cisão do dia 30/09/2014, foi justificada a operação como sendo de interesse da sociedade por trazer (i) "mútuos benefícios às Companhias, de ordem administrativa e financeira, em especial pela segregação de despesas operacionais relativas ao Acervo Cindido, sem o comprometimento do bom andamento dos negócios sociais". Foi também almejado (ii) "restaurar os fundamentos econômicos da empresa, visando ganhos significativos para os seus acionistas a longo prazo". Além do que, foi dito que (iii) "a Reorganização atinge o interesse dos acionistas das Companhias, uma vez que a referida Reorganização resultará em um melhor posicionamento estratégico para as Companhias que poderão focar seus esforços em atividades específicas, bem como permitirá uma melhor organização dos negócios sociais" e que (iv) "A sugerida cisão parcial foi cuidadosamente examinada em reuniões havidas entre os departamentos técnicos, diretorias e assessores legais, que não vislumbraram qualquer fator que não reconhecesse a sua realização".

3. A fiscalização rebate os 4 itens no Relatório da Ação Fiscal.

4. Ainda, segundo a fiscalização, o lançamento é devido, uma vez que cabe à Fagundes apurar o valor devido dos tributos incidentes sobre o ganho de capital que foi indevidamente transferido às pessoas físicas, vez que dizem respeito, na essência, à pessoa ela a seguir mostra a base de cálculo do ganho de capital:

(...)

5. A fiscalização menciona ainda que:

Cumprir consignar que os acionistas da fiscalizada, senhores José Fernando Fagundes, Sílvio Alencar Fagundes e Diogo Eduardo Fagundes, recolheram os valores de R\$ 33.030.764,76, em 26/02/2015 e R\$ 139.350,81, em 30/06/2015, totalizando a quantia de R\$ 33.170.115,57, a título de imposto de renda sobre o ganho de capital, relativo à venda consolidada em 30/01/2015, das ações da empresa FACON/"Negócio de Mineração — Vale" (doc. 24).

Porém, diante da natureza jurídica diversa do tributo recolhido e daqueles que deveriam ter sido apurados, e por falta de previsão legal, a quantia paga pelos

acionistas da fiscalizada não poderá ser utilizada por esta fiscalização para compensar e reduzir o imposto devido pela pessoa jurídica, a título de IRPJ e CSLL.

6. Cientificada a contribuinte FAGUNDES CONSTRUCAO E MINERACAO S/A do auto de infração por via pessoal em 24/10/2019 conforme fl. 942, em 21/11/2019 a contribuinte apresenta sua impugnação (fls. 947 a 990) mais documentação anexa, onde argumenta o que se segue:

Compra e Venda do “Negócio de Mineração – Vale”

1 11. Inicialmente a contribuinte faz um histórico da empresa Fagundes Construção e Mineração S/A. E afirma em relação a Vale Fertilizantes que:

O ingresso da Vale Fertilizantes no mercado de exploração de minério utilizado para a fabricação de fertilizantes redundou em discussões relevantes do ponto de vista trabalhista, uma vez que os serviços que a Fagundes executa são de extração do minério, atividade que a Vale, como um dos maiores grupos mineradores do mundo, tem como atividade-fim, núcleo de seu objeto social.

Desse modo – e ainda que a subsidiária Vale Fertilizantes tivesse na mineração uma atividade-meio – tendo ingressado a Mineradora Vale no mercado de exploração dos minérios que constituem insumos para a fabricação de fertilizantes, restou estabelecida uma celeuma jurídica sobre a possibilidade ou não da terceirização da extração do minério. E a Fagundes Construção e Mineração justamente era a empresa terceirizada.

*As discussões sobre a possibilidade da Vale Fertilizantes terceirizar a extração de minério se encerraram em 21 de março de 2013, quando a Vale Fertilizantes S/A firmou um Acordo nos autos da Ação Civil Pública nº 801/2002, ocasião em que comprometeu-se a **primarizar** a atividade de mineração até **31 de março de 2015**.(...)*

(...)

Fruto dos compromissos assumidos junto ao Poder Público, iniciou a Vale Fertilizantes S/A com a Fagundes negociação para primarizar (ou seja, para executar diretamente) as atividades de mineração que eram, até então, executadas pela Fagundes.

(...)

A primarização dos serviços significa a execução direta dos serviços, de modo vertical, pela Vale Fertilizantes, utilizando-se de (i) estrutura física própria (equipamentos, estoques, prédios, terrenos, máquinas, equipamentos, veículos, etc.); (ii) empregados próprios; e (iii) fornecedores próprios.

2 12. Devido ao cenário imposto, conforme descrito, a contribuinte afirma que

optou-se pela aquisição, pela Vale Fertilizantes, do negócio a ser primarizado, que até então era executado pela contribuinte. Essa opção foi realizada também motivada por questões trabalhistas, segundo a contribuinte:

(...) Nesse cenário, juridicamente e negocialmente, impunha-se a criação de uma estrutura que não causasse qualquer alteração nos contratos individuais de trabalho e nas condições de trabalho. Para isso, a alternativa era a cisão da Fagundes Construção e Mineração em duas pessoas jurídicas distintas, com controle comum. Na forma do art. 448 da CLT, tal hipótese não interferiria nos contratos de trabalho.

(...)

Definido que a (única) alternativa viável e segura para levar adiante a operação de aquisição do conjunto de bens, ativos, passivos, relações contratuais, “know how” que estavam envolvidos na execução do “Negócio de Mineração – Vale” com segurança, eficiência e preservando a confidencialidade do negócio seria a criação de pessoa jurídica autônoma, as partes iniciaram a discussão e formatação do Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (fls. 557 a 610 do PAF).

3 13. Continua a contribuinte:

A opção pela cisão parcial e, mais do que isso, pela cisão parcial dos elementos que compunham o “Negócio de Mineração – Vale” e que foi ao final transferido e incorporado na FACON Construção e Mineração S/A foi a escolhida apenas por ser a mais simples negocialmente, na medida em que uma série de contratos, vínculos, ativos, passivos e outras relações que uma empresa com 40 anos de existência (a Fagundes) mantém, na hipótese de alienação, deveriam ser modificados ou desfeitos. E isso seria mais trabalhoso e complexo. Daí a opção pela cisão parcial da Fagundes, incorporação do conjunto de bens a serem alienados na FACON e alienação ao final das ações da FACON.

Esse, portanto, o propósito negocial na cisão e criação da FACON!

Falta de Propósito Negocial na Cisão

4 14. Afirma a contribuinte:

É muito revelador que o processo de fiscalização envolveu apenas uma distante e despropositada análise de documentos. A ação fiscal teve início em 30 de maio de 2019, com a solicitação de documentos da operação. Mais adiante, em 20/08/2019, foram solicitados novos documentos. Documentos da FACON foram solicitados à Mosaic Fertilizantes P&K Ltda. (empresa que adquiriu a Vale Fertilizantes S/A). E NADA MAIS! Nenhum questionamento, nenhum pedido de informação adicional, nenhuma atividade de campo. É inacreditável que possa o Fisco apontar à Impugnante uma autuação fiscal de mais de R\$ 142MM (CENTO E QUARENTA E DOIS MILHÕES DE REAIS), com alegação de abuso de direito por prática de ato sem “propósito negocial”, sem ter feito qualquer diligência, apenas com base no exame dos básicos documentos que envolveram o negócio.

7. A contribuinte afirma também:

No caso concreto, como fartamente demonstrado, em razão de negociações entabuladas entre os sócios da Impugnante e a VALE, chegou-se à decisão empresarial de vender (os sócios da Impugnante assim decidiram) e comprar (a VALE assim decidiu) uma parte da Fagundes Construção e Mineração S/A, mais precisamente o conjunto de ativos, passivos, direitos e obrigações relacionados com a atividade de mineração executada nos Municípios de Araxá, Tapira, Catalão e Cajati.

Após discussões e negociações, chegou-se à conclusão de que atenderia os interesses das partes (especialmente da VALE, compradora) que o conjunto de bens, direitos, ativos e passivos fosse previamente e detalhadamente identificado, valorado, destacado, e atribuído a uma nova pessoa jurídica, a qual seria sucessora universal dos direitos e obrigações e teria o seu capital social definido pelo valor contábil líquido do acervo.

Ora, a cisão parcial, em situações como essa, é a mais comum e ordinária alternativa. Trata-se da separação da parcela do patrimônio da empresa que foi negociada (pelos seus sócios), de sorte a viabilizar a venda com o menor risco, menor burocracia e permitindo o maior controle e segurança para comprador e vendedor.

8. Como justificativa da cisão, a contribuinte afirma:

Portanto, o conteúdo da Justificação da Cisão, em caso de companhia

fechada cuja deliberação de aprovação foi por unanimidade, tem caráter meramente formal, para atender uma exigência legal, não constituindo um núcleo de declaração absoluto do “propósito negocial” da cisão, como quer fazer crer a fiscalização.

De mais a mais, no caso concreto, chega a ser singelo e evidente que o descrito no Protocolo e na Justificação da cisão representam exatamente o que pretendiam os acionistas quando da deliberação.

(...)

Portanto, seja porque é impossível identificar ou não propósito negocial mediante apenas a leitura da Justificativa de uma Cisão, seja porque a Justificativa de uma Cisão em companhia fechada constitui documento formal, produzido apenas para atender uma previsão legal específica, seja, enfim, porque, no caso concreto, a Justificativa da Cisão descrita é aderente à real causa da prática do ato (não sendo possível fazer-se qualquer referência ao contrato de compra e venda em face da regra de confidencialidade), não há qualquer fundamento para manutenção da exigência fiscal, ausente completamente causa ou motivo a justificar a acusação fiscal.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é farta em corroborar ser impossível autuação fiscal por abuso de direito quando claramente há a comprovação da base fática e negocial para a estruturação adotada em determinada transação, como é o caso dos autos.

17. E cita algumas decisões do CARF.

Da Proteção à Autonomia Privada

Em adição a todas as considerações tecidas até o momento, não se deve perder de vista o fato de que a Constituição Federal consagrou a autonomia privada como direito fundamental, direito este consistente na aptidão conferida ao cidadão em se auto-regular em suas relações privadas, desde que observados os limites de licitude e interesse coletivo constantes do ordenamento jurídico brasileiro.

Nesta esteira, tem-se que o Poder Público jamais poderá intervir nas relações particulares dos cidadãos quando não estiver munido de instrumento legal que o legitime, isto é, quando referidos atos não estiverem maculados por qualquer tipo de ilicitude previamente prevista em lei.

(...)

Deste modo, a despeito da previsão contida no artigo 116 do Código Tributário Nacional, o Fisco não está autorizado a desconsiderar qualquer negócio jurídico do contribuinte, como bem lhe aprouver. Deve, antes de tudo, observar os limites estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico, levando em consideração, neste diapasão, a autonomia privada constitucionalmente garantida.

18. E continua em sua lógica argumentativa:

Desta forma, ainda que se entenda que o artigo 116 do Código Tributário Nacional esteja perfeito para aplicação, o que se admite apenas a título de argumentação, fato é que tal exercício não deverá ser efetuado de forma livre e discricionária pela autoridade administrativa.

É dizer que ao Fisco não é autorizada a mera desconsideração do negócio jurídico sob o fundamento de que sua forma acarreta consequências de cunho arrecadatário. Isto porque é autorizada ao contribuinte, no exercício de sua autonomia privada, a escolha da forma pela qual determinado negócio jurídico deverá ocorrer, desde que tal forma não encontre óbice em previsão legal.

(...)

No caso ora aventado, não há qualquer sombra de dúvida a respeito da legitimidade do negócio jurídico questionado pela autoridade fiscal. Observe-se que o único argumento fazendário para sustentar sua conclusão com relação à suposta falta de propósito negocial é no sentido de que, se de outra forma o fosse realizado (ainda que inviável materialmente, como demonstrado), a arrecadação dos tributos cabíveis seria superior.

Do IRPF Pago Pelos Sócios da Impugnante

Naturalmente que os valores recolhidos pelas pessoas físicas, na impensável hipótese de manutenção dos autos de infração de IRPJ e CSLL aqui impugnados, deveriam ter sido considerados pela autoridade autuante no momento do lançamento.

Em sessão de 8 de maio de 2020, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Recife, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. USO DE EMPRESA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

A reorganização societária realizada com o uso de empresa veículo e sem propósito negocial, com finalidade única de transpor parte das ações negociadas para as ex-sócios pessoas físicas a fim obter redução da carga tributária incidente sobre ganho de capital na alienação de participação societária, em virtude da tributação na pessoa física ter alíquota mais favorável, representa planejamento tributário abusivo inoponível ao Fisco. Devida a inclusão na base de cálculo da pessoa jurídica de todo o ganho obtido na alienação da participação.

IRPF RECOLHIDO PELA PESSOA FÍSICA. ABATIMENTO DO TRIBUTO LANÇADO NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível o abatimento, do tributo lançado pela autoridade fiscal, do IRPF indevidamente recolhido pelas pessoas físicas sobre a parcela do ganho de capital a eles direcionadas em função do planejamento ilícito.

LANÇAMENTO SEM ESCLARECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

Intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos é medida de interesse da autoridade fiscal, a qual poderá proceder ao lançamento com base nos elementos de que dispõe.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que repisa os fundamentos de sua impugnação.

De sua parte, a PGFN apresenta contrarrazões em que aduz:

O CARF já teve oportunidade de analisar operações que guardam pontos em comum com a subjacente ao presente caso em diversas ocasiões, inclusive por meio da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Embora neste feito a transação discutida não envolva redução de capital social para o fim de devolução aos sócios, mas sim a cisão de pessoa jurídica, o racional dos julgamentos acerca do art. 22 da Lei n. 9.249/95 aplica-se ao caso e, já se adiante, não ampara a pretensão recursal.

(...)

Todo o esforço recursal volta-se a demonstrar a necessidade da cisão para adequada segregação dos ativos que constituíam o Negócio da Mineração, destacando-se que o negócio demandaria formatação que evitasse a interrupção das atividades, bem como a manutenção dos vínculos jurídicos. Nesse ponto, a recorrente logrou êxito.

Não obstante, os argumentos recursais não conseguem superar as questões postas pela autoridade fiscal: (i) a desnecessidade da criação e inserção de pessoa jurídica no curso das negociações para venda e (ii) a manifesta incongruência entre as justificativas para a

operação de cisão com versão do patrimônio para nova pessoa jurídica e a finalidade de venda do Negócio da Mineração.

(...)

Pede-se licença para reiterar que as alegações recursais que demonstram a necessidade de separação dos ativos a serem vendidos para a VALE FERTILIZANTES são pertinentes, a inviabilidade de se fazer a cessão de cada um dos contratos individualmente é óbvia, mas deve restar claro que, **da necessidade de um processo de segregação de ativos não decorre a necessidade de criação de uma nova pessoa jurídica. Com efeito, todos os efeitos e vantagens atribuídos pela recorrente ao procedimento societário de cisão poderiam ser obtidos mediante a versão direta do patrimônio cindido à VALE FERTILIZANTES.**

(...)

Como se infere da leitura, a fiscalização questionou a necessidade de transferir, a custo histórico, o patrimônio da FAGUNDES para FACON, ou seja, indagou sobre o propósito da constituição dessa pessoa jurídica. Em seguida, a fiscalização enfrentou cada uma das razões deduzidas no Laudo da Cisão, **demonstrando a manifesta inconsistência entre os fundamentos apontados no documento e os negócios realizados efetivamente.**

(...)

No caso concreto, a fiscalização aferiu, a partir da análise de documento elaborado pela parte interessada, os objetivos do procedimento de cisão, constatando que as justificativas lançadas não condiziam com as operações efetivadas. E, não é ocioso, embora seja intuitivo, que a Justificação da Cisão é documento cuja análise é apta para identificar as razões que motivaram o negócio jurídico realizado pela recorrente.

Em seguida, afasta-se o argumento de que a fiscalização teria considerado o documento “uma declaração absoluta de propósito negocial”. Primeiro porque a fiscalização jamais asseverou algo nesse sentido e não se pode deduzir que esse seria o posicionamento da autoridade fiscal a partir da análise que promoveu do documento. Ademais, o documento é suporte hábil para exame da vontade das partes. Como menciona Nelson Eizirik, citado pela autuada, a Justificação constitui espécie de *exposição de motivos*. Ora, que declaração da parte interessada poderia ser mais apta a indicar propósito negocial que uma exposição dos motivos do negócio? Assim, a tentativa do recurso de desqualificar o documento produzido pela parte autuada deve ser rejeitada.

Também deve ser rejeitada a alegação de que o propósito negocial foi examinado “mediante *apenas* a leitura” da Justificativa de Cisão. Basta o exame do TVF para infirmar a premissa fática do argumento, pois a autoridade fiscal se debruçou sobre o negócio jurídico, sobre a cronologia dos eventos, sobre as partes envolvidas e sobre os registros contábeis das transações realizadas, abrindo tópicos específicos em sua exposição para detalhar esses aspectos. Destarte, descabido afirmar que se deu análise de um mero documento, quando a fiscalização detalhou uma série de indícios convergentes no sentido de que a reorganização societária prévia à alienação carecia de propósito negocial.

(...)

A cisão deve ter um ato de justificação que enuncie as razões para a operação e, no caso em apreço, ficou evidenciado que as razões indicadas no ato se encontravam dissociadas dos objetivos do negócio jurídico. E, por óbvio, não se pode aceitar a alegação de que se trata de mero ato formal para cumprir a Lei. A norma que impõe o dever de justificação deve ser cumprida, importando sua violação lançar razões não condizentes com a finalidade da operação realizada, i.e. não basta o cumprimento da realidade, exigindo-se o atendimento à finalidade da Lei.

(...)

Pelo exposto, ao contrário do que pretende a recorrente, não se pode desprezar a afronta manifesta ao dever legal de justificar o ato de cisão, a qual, ademais, serve para corroborar a dissociação entre a vontade manifesta nos atos formalmente realizados e a vontade real das partes: **não se pretendia criar pessoa jurídica para realizar de forma autônoma as atividades que foram transferidas à FACON, mas sim transferir os ativos necessários à consecução dessas atividades à VALE FERTILIZANTES.**

(...)

Uma vez que a contribuinte optou (no uso da autonomia da vontade) por não realizar as demais transações, resta impossível que a autoridade fiscal, bem como eventuais outras autoridades reguladoras, examine a viabilidade e/ou a correção dessas operações potenciais. A argumentação baseada em uma operação potencial/fictícia impõe ao fiscal a prova diabólica de demonstrar que as alternativas invocadas não se encontravam, de fato, disponíveis, em que pese, em tese, estivessem ao alcance do contribuinte.

(...)

O Termo de Verificação Fiscal expôs a estrutura societária prévia às negociações para alienação do Negócio da Mineração e enumerou as mudanças promovidas como atos preparatórios a essa operação, enfatizando a cronologia dos eventos. A partir dos fatos descritos pela autoridade fiscal, constata-se que as operações em comento se enquadram nos critérios elencados pelo CARF para concluir pela artificialidade de operações societárias/mercantis. Embora os elementos guardem áreas de somreamento, em homenagem à clareza, faz-se o exame destacado de cada um deles.

a) Operação realizada dentro de grupo econômico e sem mudança no controle do empreendimento.

b) Criação de sociedade para o fim exclusivo de participar da operação.

c) Alteração da titularidade dos ativos no curso das negociações

d) Finalidade exclusivamente tributária de operação

Ante o entendimento do CARF explicitado nas ementas acima, a conclusão inarredável é de que operações como aquela efetuada pela interessada devem ter sua eficácia negada, pois objetivaram unicamente obter vantagem fiscal.

(...)

Como bem observa a relatora, o exame da legitimidade da transferência de ativos aos sócios, ou, no caso, à pessoa jurídica cujas participações são detidas pelos sócios, está condicionado à análise da operação que a antecedeu. A conclusão pela ausência de propósito negocial/substância econômica da operação antecedente conduz necessariamente a conclusão pela mácula da operação subsequente de transferência de ativos, e, por conseguinte, a alteração de titularidade não terá eficácia perante a Administração Tributária.

Na situação aludida no precedente, houve redução de capital da sociedade assim como no presente feito. Aqui a redução se deu em virtude de cisão com versão do patrimônio cindido à pessoa jurídica recém criada para o fim exclusivo de ser alienada. Essa transferência de titularidade não tem eficácia perante a Administração Tributária.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Mérito

Conforme se infere do termo de verificação fiscal e do acórdão recorrido, a controvérsia se cinge a validade da operação de cisão parcial realizada pela Recorrente que destinou o patrimônio cindido para a FACON Construção e Mineração S/A com desconsideração dos efeitos fiscais da posterior alienação das participações societárias na FACON pelos acionistas pessoas físicas (irmãos Fagundes) à Vale Fertilizantes S/A ("VALE"); atribuição da receita da alienação da FACON inteiramente à Recorrente, exigindo-se IRPJ/ CSLL sobre ganho de capital; segundo a acusação fiscal; o processo de cisão e constituição da FACON não possuía propósito negocial, pois a criação da FACON teve como única finalidade minorar a carga tributária incidente na alienação.

Em primeiro lugar, cumpre pontuar o regime jurídico da operação de cisão, uma vez que a controvérsia apontada pela fiscalização decorreu do fato de ativos terem sido vendidos pela sociedade que incorporou o patrimônio cindido ao invés de terem sido vendidos pela sociedade cindida antes da operação de cisão.

A cisão surge de maneira explícita no ordenamento jurídico brasileiro a partir da Lei n. 6.404/76, que trouxe a sua definição no artigo 229, conforme segue:

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificção que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto.

Como se observa, na cisão uma sociedade transfere todo ou partes do seu patrimônio para uma outra sociedade. Caso a transferência seja de todo o patrimônio, estamos diante de uma cisão total, por meio do qual a sociedade cindida é extinta. Por outro lado, na hipótese em que apenas parcela do patrimônio é transferida para outra sociedade, estamos diante de uma cisão parcial.

No caso concreto, trata-se de cisão parcial pela qual a Recorrente, Fagundes Construção e Mineração Ltda., foi objeto de cisão parcial com destinação da parcela cindida para a FACON Construção e Mineração S/A, sociedade que viria a ser adquirida e incorporada pela Vale Fertilizantes S/A.

A partir da leitura do termo de verificação fiscal, verifica-se assim que a operação foi desconstituída por se entender que tal como feita a mesma não possuiria propósito negocial. Neste cenário, gostaria de registrar algumas premissas.

A primeira delas diz respeito à delimitação da lide. A PGFN em suas contrarrazões alude ao art. 22 da Lei. 9.249/95. Contudo, na acusação fiscal não se referencia referido dispositivo, de sorte que não cabe neste momento sua apreciação, sob o risco inclusive de alteração de critério jurídico do lançamento, o que resta vedado pelo art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Assim, deixo de me manifestar acerca de tais fundamentos.

Outra premissa que deve restar estabelecida, diz respeito a minha interpretação acerca da teoria do propósito negocial: o Sistema Jurídico tributário brasileiro não prevê esta figura jurídica.

Considerando que o sistema jurídico tributário brasileiro tem como premissa a segurança jurídica, é fundamental que os contribuintes possuam uma previsibilidade acerca das consequências dos atos que serão praticados para que eles possam decidir por fazê-los ou não diante de tais consequências.

Uma das principais faces da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário se dá com base no princípio da legalidade, por meio do qual toda e qualquer tributação dependerá de previsão legal, assim como as proibições a determinados comportamentos devem ser expressas.

No âmbito do Direito Tributário, já houve tentativas de se estabelecer uma norma geral anti elisiva, no entanto, até hoje esta norma não foi instituída. Nessa linha, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (incluído pela Lei Complementar n. 104/01), trouxe apenas uma norma anti dissimulação e ainda expressa previsão legal de que tal norma será regulamentada, o que não veio a acontecer.

Muito pelo contrário, já houve tentativa de regulamentação tanto na Medida Provisória n. 66/02, quanto pela Medida Provisória n. 685/15, mas em ambas as situações o Congresso Nacional rejeitou explicitamente essa regulamentação, por mais que ambas as medidas provisórias tenham sido convertidas em lei ordinária.

Assim, teorias estrangeiras de combate aos planejamentos tributários como propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito, consideração econômica, dentre outras, permanecem alienígenas em relação ao nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Com fundamento na premissa da segurança jurídica, cabe ao contribuinte verificar a legalidade ou ilegalidade de uma determinada situação jurídica a ser por ele praticada.

Dessa forma, entendendo que aos julgadores de um processo administrativo ou judicial caberia a análise tão somente se os atos praticados pelo contribuinte estão de acordo ou contrários à lei.

Aliás, nessas premissas se alicerçaram o julgamento do Superior Tribunal de Justiça quando julgou a validade do ágio interno anteriormente à Lei 12.793/2014:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.

1. Não há violação do art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, como no caso dos autos.
2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de hipóteses de "inedutibilidade" não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregado a prestação jurisdicional nos limites da lide.
3. Quanto à alegada violação do art. 1.026, § 2º, do CPC, assiste razão jurídica à recorrente, uma vez que os aclaratórios foram interpostos com o objetivo de prequestionamento, pelo que aplicável a Súmula 98 do STJ no particular.
4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de "empresa-veículo".
5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do

investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo"; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.

15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

(REsp n. 2.026.473/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 5/9/2023, DJe de 19/9/2023.)

Com efeito, na oportunidade, consignou o relator em seu voto:

Não há proibição legal para que uma sociedade empresária seja criada como "veículo" para facilitar a realização de um negócio jurídico; inclusive há razões reais ("propósito negocial") para tanto, pois é possível que as pessoas jurídicas originais queiram manter sua segregação por diversas razões (estratégicas, econômicas, operacionais...).

O excerto acima, embora proferido em situação diversa, aplica-se perfeitamente ao caso concreto, posto que não há na lei qualquer dispositivo que vede ao contribuinte verter parcela de seu patrimônio a empresa recém criada para realização de negócio jurídico, ainda mais quando, conforme bem colocado pelo acórdão recorrido:

42. Assim, além dos benefícios trabalhistas, explicitamente desejados pela Vale Fertilizantes, a contribuinte também obteve benefícios tributários concernentes ao ganho de capital, que foi pago pelos sócios na Pessoa Física.

Portanto, ainda que existisse na lei proibição expressa ao benefício exclusivamente tributário, o que não há no caso concreto, a própria DRJ identificou a existência de outros motivos para a implementação da operação tal qual realizada.

Merece ser citado no caso concreto que a aquisição pela Vale das atividades da FACON decorreu de acordo entre a Vale e o Ministério Público do Trabalho para primarização das atividades de mineração.

A primarização pode ser entendida como o contrário da terceirização, de modo que ela se caracteriza pela reversão da terceirização, ou seja, são retomadas as atividades que haviam sido terceirizadas.

A primarização também é conhecida como “reverse outsourcing” ou “re-insourcing”, sendo fundamental em tal definição que a contratante passe novamente a executar as atividades que haviam sido repassadas às contratadas.

Por conta de acordo firmado pela Vale no âmbito da Justiça do Trabalho, surge o cenário pelo qual ela irá adquirir as quotas da FACON.

Os sócios da Recorrente decidiram por motivos negociais segregar os negócios da Recorrente por meio de uma operação de cisão parcial, de forma que os ativos relacionados aos negócios de mineração passaram a ser de propriedade da FACON.

Neste momento, por conta da operação de cisão parcial, os mesmos sócios passam a deter, na mesma proporção societária, tanto as quotas da Recorrente quanto as ações da FACON.

Em um momento posterior, já no ano subsequente, os sócios da FACON efetuam a venda de suas ações para a Vale, apurando ganho de capital, que foi devidamente tributado Imposto de Renda as Pessoas Físicas.

Conforme se depreende de todo este histórico, todas as operações foram feitas de forma transparente, com o registro do ato de cisão parcial na Junta Comercial, com o pagamento do IRPF sobre o ganho de capital das pessoas físicas e há até motivação para a aquisição pela Vale das ações da FACON por conta de acordo público por ela efetuado junto ao Ministério do Trabalho.

Dessa forma, resta clara a licitude de todas as operações e que não há como desconsiderá-las para fins tributários.

Na mesma linha, há inclusive precedente desta mesma turma em caso análogo:

ILICITUDE DE CISÃO PARCIAL. INOCORRÊNCIA. Em atos de fusão, cisão ou incorporação, os fins dizem respeito aos propósitos a que servem as operações. Tais reestruturações têm por função possibilitar as alocações de patrimônio em diferentes sociedades, nos termos do artigo 225, 1 c/c artigo 229, 3º, da Lei nº 6.404/ 1976 (Lei das S/As). A cisão da Recorrida permitiu atribuir àquele que negociou a venda obter o ativo antes de aliená-lo. Por isso, constou da justificação que a cisão visava

"racionalizar a estrutura societária", com a "reorganização dos ativos", nos "legítimos interesses da Cindida e da Incorporadora, assim como de seus acionistas e administradores". Só cabe cogitar inexistência de causa à cisão se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado a Recorrida. Tal fato não ocorreu no presente caso, ela deixou de deter ativos e desobrigou-se de passivos. Houve, portanto, conferência patrimonial. (...) (Acórdão n.º 1201-002.082 - Processo n.º 16561.720044/ 2016-18. 1ª Seção de Julgamento/ 2ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária . Julgado em 15/03/2018)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA. Na medida que as operações foram calçadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades, não há que se falar em planejamento tributário abusivo. Em que pese as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tenham amparo no Direito Tributário Brasileiro, o que por si só já deveria afastar as exigências do IRPJ e da CSLL, restou evidenciado no caso concreto a existência de razões negociais, operacionais e regulatórias relevantes. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso propósito visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada. (...) (Acórdão n.º 1201-003.561 - Processo n.º 16682.722364/ 2016-28. 1ª Seção de Julgamento/ 2ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Julgado em 22/ 01/ 2020).

Assim, entendo pelo cancelamento do auto de infração.

Caso vencido, caso a autoridade fiscal desconstitua a operação realizada, mister a imputação de pagamentos realizados a título de imposto de renda pelos sócios, conforme precedentes desta casa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2014 APURAÇÃO DE OFÍCIO. PAGAMENTOS REALIZADOS. APROVEITAMENTO. A apuração do tributo em procedimento de ofício deve considerar os pagamentos já realizados espontaneamente pelo contribuinte, ainda que de forma irregular. (...) (Acórdão n.º 1201-003.311- Processo n.º 16561.720010/ 2018-87. 1ª Seção de Julgamento/ 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Julgado em 12/ 11/ 2019)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 (...) IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008 REQUALIFICAÇÃO DO ASPECTO PESSOAL. ASPECTO MATERIAL INALTERADO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE GANHO DE CAPITAL POR PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA. A requalificação da sujeição passiva, aspecto pessoal, alterando-se a incidência de pessoa física para a pessoa jurídica, não tem o condão de alterar o aspecto material do ganho de capital. Assim, valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício. (Acórdão n.º 9101-004.so s- Processo .º 10480.726868/2012-83. 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Julgado em 06/ 11/2019)

Assim, caso vencido em relação à tese principal, acolho o pedido subsidiário para imputar os pagamentos realizados pela pessoa física.

Conclusões

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento, para cancelar a autuação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO