



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

Processo nº 14751.720194/2014-99
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1201-001.669 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

DESCONSIDERAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. VENDA DE BENS DO ATIVO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Para desconsiderar um ato jurídico executado pelo contribuinte sob fundamento de ter sido perpetrado com simulação e objetivo único de evasão fiscal, deve a fiscalização trazer provas ou ao menos evidências robustas neste sentido.

Não é possível tratar a venda de todo um segmento de negócios pelos sócios da empresa como uma simples alienação de bens do ativo da pessoa jurídica com base em fundamento único de que a tributação do ganho de capital é menor na pessoa física.

RESTITUIÇÃO DE CAPITAL AOS SÓCIOS — REDUÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA BENEFICIÁRIA DE ISENÇÃO — Não existe qualquer óbice legal no sentido de impedir a pessoa jurídica de restituir capital aos seus sócios, entretanto, quando esse capital for constituído com valores resultantes de reserva constituída com valor de Imposto sobre a Renda não pago em decorrência do gozo de isenção condicionada, mister se faz que no momento da redução de capital seja exigido o imposto que deixou de ser recolhido anteriormente em virtude do benefício fiscal, a fim de que não sejam desvirtuados os objetivos visados pela isenção ou criadas distorções que resultem por afrontar a isonomia entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária e violar a estrita legalidade em matéria tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para manter a autuação relativa às subvenções. Vencida a Conselheira Eva Maria Los, que dava provimento integral ao Recurso de Ofício. Os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (Relator), Luis Henrique Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca, negavam provimento ao Recurso de Ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente) e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório**PROCESSO 14751.720194/2014-99**

Mediante os autos de infração de fls. 03 a 20, foram exigidos o IRPJ e CSLL no valor de R\$ 45.999.431,98 e 16.592.862,52, referente aos anos-calendário de 2011 e 2012, sob a fundamentação de ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente e inobservância dos requisitos legais nas subvenções para investimentos.

No Relatório da Auditoria Fiscal, de fls. 21 a 41, a fiscalização relata ocorrência de ganho de capital na alienação de bens e direitos do ativo permanente, consubstanciado nos seguintes fatos:

- em 28/09/2010, foi constituída a empresa Elizabeth Louças Sanitárias Ltda., tendo como sócios, as pessoas físicas também sócias da fiscalizada, excluindo-se o sócio majoritário pessoa jurídica;

- a Elizabeth Louças Sanitárias Ltda foi constituída exclusivamente dos bens móveis, imóveis e demais ativos e passivos inerentes à atividade de produção e comercialização de louças sanitárias e acessórios, anteriormente exercida pela filial 0002 da fiscalizada;

- em 05/11/2010, o documento “Proposta Vinculativa de Aquisição”, firmado entre a fiscalizada e a Duratex, formalizava a operação de compra e venda da unidade produtora de louças sanitárias e acessórios da fiscalizada, e determinava os procedimentos para concretização do negócio, mediante cisão parcial de todos os bens, direitos e deveres relacionados com a unidade produtora de louças sanitárias, com incorporação pela Elizabeth Louças Sanitárias Ltda.

- em 30/11/2010, a fiscalizada teve parcelas de seu patrimônio incorporadas pela Elizabeth Louças Sanitárias Ltda.

- em 04/02/2011, os sócios da Elizabeth Louças Sanitárias Ltda. formalizaram a venda de suas quotas para a Duratex S/A (C.N.P.J. 97.837.181/0001-47) e Duratex Empreendimentos Ltda. (CNPJ 44.367.258/0001- 04), adquirindo respectivamente 99,99% e 0,01% da participação no capital social;

- os sócios vendedores da Elizabeth Louças Sanitárias Ltda. (pessoas físicas) apuraram e pagaram os IR sobre os ganhos de capital na operação.

Depois de tecer outras considerações, a fiscalização conclui que:

“Do exposto, demonstra-se que a sequência de “reestruturações societárias” (criação de empresa veículo, cisão parcial e alienação da empresa veículo) foi procedida com o intento de transferir a tributação do ganho de capital da alienação de bens e direitos do ativo permanente da fiscalizada (estabelecimento filial), que deveria ser tributada à base de 34% (25% do IRPJ mais 9% da CSLL), para as pessoas físicas dos sócios: José Nilson Crispim, José Nilson Crispim Júnior, Anna Elizabeth Henriques Crispim e George Henriques Crispim tributada à base de 15%.”

Tributação das subvenções governamentais

A fiscalização informa que nos anos calendários objeto desta fiscalização a empresa foi beneficiária de diversos incentivos fiscais de redução do imposto de renda e redução por reinvestimento do imposto de renda, além de subvenções para investimentos e custeios concedidos pela administração tributária estadual.

Em 31/10/2012 a fiscalizada efetuou redução em seu Capital Social, através de sua 14ª alteração contratual, onde teve seu Capital Social reduzido em R\$ 159.110.132,00, passando de R\$ 181.000.000,00 para R\$ 21.889.868,00;

Do montante de R\$ 159.110.132,00 reduzido, esta fiscalização considerou a utilização integral do capital social originada de outras fontes, no montante de R\$ 139.763.281,11. A parcela restante de redução, no valor de R\$ 19.346.850,89, corresponde à utilização de reservas de incentivos fiscais. Desta forma, resta como saldo final do capital

social o montante de R\$ 21.889.868,00, integralmente composto por reservas de incentivos fiscais anteriormente capitalizadas;

Por todo exposto, o montante de R\$ 19.346.850,89, correspondente a parcela do incentivo FAIN/ICMS capitalizada e posteriormente dada destinação diversa da prevista no artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, fora tributada por esta fiscalização.

IOF incidente nas operações de mútuo

- Nos anos de 2011 e 2012, a empresa realizou operações de mútuo de recursos financeiros com empresas interligadas, por meio de conta corrente (crédito rotativo), sem definição do valor principal, contabilizados nas contas 1.1.7.01.0002 – Elizabeth Produtos Cerâmicos Ltda., 1.1.7.01.0007 Cerâmica Elizabeth Sul Ltda., 1.1.7.01.0008 - HC Administração e Participação Ltda. e 117010006 – Elizabeth Porcelanato Ltda., pertencentes ao grupo de contas “Créditos Operacionais”.

- À luz da legislação específica, esta fiscalização compilou os valores que deveriam ser retidos pela fiscalizada a título de IOF, em função dos saldos diários dos seus mútuos contratados.

- Para tanto, as bases de cálculo do IOF foram apuradas a partir do Razão das contas 1.1.7.01.0002 – Elizabeth Produtos Cerâmicos Ltda., 1.1.7.01.0007 Cerâmica Elizabeth Sul Ltda., 1.1.7.01.0008 - HC Administração e Participação Ltda. e 117010006 – Elizabeth Porcelanato Ltda., através da consolidação dos saldos devedores diários e dos acréscimos diários à conta, com a respectiva apuração do IOF e adicional devidos mensalmente.

Impugnação

Em sua peça de defesa, de fls. 308 a 336, a interessada reclama preliminarmente pela nulidade do auto de infração no que diz respeito ao ganho de capital, sob o entendimento de que teria havido erro na identificação do fato tributado, base legal indicada não tem compatibilidade com o fato tributado e desconsideração do negócio jurídico sem prova da prática de ato ilícito.

Quanto ao mérito, apresenta os seguintes argumentos:

Ganho de capital na alienação de bens e direitos do ativo permanente

- a leitura atenta do Termo de Conclusão da Ação Fiscal aponta que a D. Fiscalização baseou-se na tese da ausência de propósito negocial. Com base nesse único fundamento, desconsiderou a operação de cisão parcial que segregou do patrimônio da empresa autuada.

- Vê-se que os ilustres Autuantes constataram que existiam duas atividades radicalmente distintas: a primeira, vinculada à produção e comercialização de pastilhas, pisos e revestimentos cerâmicos, que respondia por 90% do faturamento; e, a segunda, ligada à produção e comercialização de louças sanitárias e seus acessórios, que contribuía com cerca de 10% do faturamento. Essa distinção tem importância decisiva na avaliação do negócio jurídico indevidamente desconsiderado, como virá demonstrado mais adiante.

- Em primeiro lugar, não houve uma “série de procedimentos de ‘reestruturações societárias’”, tendo sido apenas formalizada a operação de cisão, que tem plena justificativa contábil, econômica, jurídica e negocial, como será demonstrado no

momento oportuno, além de ser uma operação usual e referendada pelo nosso ordenamento jurídico.

-Ademais, a tese de que o negócio efetivo foi a simples venda de bens isolados do ativo permanente é uma redução fática injustificável de um negócio muito mais amplo.

- Na verdade, o objeto transacionado foi o segmento empresarial, operação que só poderia ser implementada mediante a aquisição da participação societária da pessoa jurídica titular da atividade. Isso se tornou necessário para excluir a empresa alienante do mercado, o que não se alcançaria com a simples aquisição de bens isolados do ativo permanente.

- Não foi o que aconteceu! A desconsideração do negócio jurídico restou centrada unicamente na criativa tese da ausência de propósito negocial.

Tributação das subvenções governamentais

A interessada destaca o registro contido no item 54 do Relatório de Auditoria Fiscal, abaixo transcrito e, em seguida, tece suas considerações:

"54 – Do montante de R\$ 159.110.132,00 reduzido, esta fiscalização considerou a utilização integral do capital social originada de outras fontes, no montante de R\$ 139.763.281,11. A parcela restante de redução, no valor de R\$ 19.346.850,89, corresponde à utilização de reservas de incentivos fiscais. Desta forma, resta como saldo final do capital social o montante de R\$ 21.889.868,00, integralmente composto por reserva de incentivos fiscais anteriormente capitalizadas."

- Da leitura atenta desse item, fica evidenciada a indicação de dois fatos:

i-) primeiro, teria sido “utilizado valor de reservas de incentivos fiscais no montante de R\$ 19.346.850,89”, que no final é o valor autuado; segundo, o capital que ficou em poder da cindida seria composto das reservas anteriormente capitalizadas, significando que a D. Fiscalização admitiu essa capitalização, não invalidando os respectivos incentivos fiscais.

ii-) quanto ao primeiro registro, a avaliação da D. Fiscalização não foi precisa, pois não houve “utilização de reservas de incentivos fiscais” no sentido vinculado à redução do capital da empresa cindida, com restituição de valores aos sócios, uma vez que essa cifra passou a compor o capital das empresas cindidas, não havendo, insista-se, a “utilização” equiparada à restituição de capital aos sócios.

- Fixando o exame no campo jurídico, cabe ressaltar que a exigência fiscal foi ancorada nas disposições do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009.

- A norma proibitiva não alcança a simples redução do capital, como equivocadamente entenderam os ilustres autuantes. É preciso um passo adiante. Deveras, no rigor do dispositivo de controle, é necessário que da redução do capital tenha resultado a restituição aos sócios da reserva capitalizada. Ou seja, no rigor do § 1º e inciso I destacados, é imperativo que a redução de capital beneficie os sócios com a transferência do valor da reserva

anteriormente utilizada para o aumento do capital social. Daí o emprego do vocábulo “restituição de capital aos sócios”.

- A sociedade não descumpriu essa regra de controle. Não deliberou e não efetivou a restituição de capital aos sócios, por uma razão muito simples: o capital reduzido na empresa cindida foi transferido às empresas cindendas.

- Há vários elementos que atestam a veracidade dessa afirmativa.

- O primeiro deles é a própria alteração contratual destacada pelos ilustres autuantes, pois nesse instrumento contratual está gravada a operação de cisão ultimada para o rearranjo entre as sociedades do grupo. Não houve a restituição de capital aos sócios, uma vez que na operação de cisão, simplesmente, a redução do capital na sociedade cindida foi traduzida no aumento do capital das sociedades cindendas, que pertencem ao mesmo grupo de sociedades, mantendo-se, assim, íntegro o capital social. Isso decorreu, aliás, do próprio regime legal da operação de cisão que está disciplinada na Lei nº 6.404/76.

IOF incidente nas operações de mútuo

Não existe qualquer auto de infração ou defesa da interessada neste sentido.

PROCESSO Nº 14751-720.249/2014-61

Mediante os autos de infração de fls. 03 a 12, foram exigidos o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor total de R\$11.829.332,00 + 4.342.021,19, referente aos anos-calendário de 2011 e 2012, a título de multa exigida isoladamente sob a fundamentação de falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada.

O Relatório da Auditoria Fiscal, de fls. 13 a 141, registra:

“Tendo em vista que nos anos-calendário de 2011 e 2012, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, e em considerando as infrações identificadas pela fiscalização encerrada em 27/06/2014, formalizada através do processo 14751.720194/2014-99, que alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração e das estimativas mensais, apuramos que a empresa deixou de efetuar pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal.”

Impugnação

Em sua peça, de fls. 350 a 361, a interessada reporta-se aos autos e respectiva defesa constantes do processo 14751.720194/2014-99 além de se insurgir contra a cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

Decisão da DRJ

Em decisão de 30/12/2014, a 4ª Turma da DRJ/BHE afastou as preliminares argüidas e, no mérito, julgou as Impugnações PROCEDENTES, exonerando integralmente o crédito tributário, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

SIMULAÇÃO. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhida.

MULTA ISOLADA

Afastado o lançamento principal sobre IRPJ e CSLL, resulta prejudicada a exigência da multa isolada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, plenamente, o seu direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

GANHO DE CAPITAL/SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

Não restando devidamente comprovados os elementos que serviram de suporte para o lançamento, o mesmo não pode ser mantido.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011, 2012

GANHO DE CAPITAL/SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos dos demais tributos com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

Recurso de Ofício

DE OFÍCIO.

Em razão da exoneração do crédito tributário fora apresentado RECURSO

Razões do Recurso de Ofício

A PGFN apresentou as seguintes razões ao Recurso de Ofício:

Ganho de Capital

i-) o contribuinte contornou a tributação pelo ganho de capital que normalmente incide sobre a alienação de bens do ativo permanente, mediante o uso de estruturas societárias "*ad hoc*", criadas especialmente para fins da alienação desses mesmos bens;

ii-) é inegável que o objeto desta proposta vinculativa de aquisição, datada de 05/11/2010, eram, de fato, os bens móveis, imóveis e demais ativos e passivos inerentes à atividade de produção e comercialização de louças sanitárias e acessórios, exercida pela filial 0002 da fiscalizada, ELIZABETH REVESTIMENTOS;

iii-) a ELIZABETH LOUÇAS foi constituída como uma carcaça jurídica (obviamente de propriedade dos membros da família dona da autuada), usada com a finalidade de transportar o patrimônio pertencente ao ativo permanente da autuada para o grupo DURATEX. Daí a autoridade fiscal tê-la denominado empresa-veículo;

iv-) ausente propósito negocial legítimo a suportar as transferências de bens em questão, resta apenas o propósito de fraudar a lei tributária. Nunca houve propósito do grupo societário de capitalizar a empresa ELIZABETH LOUÇAS, não era seu objetivo explorar aquela atividade mediante uma personalidade jurídica própria. O propósito de toda a operação, está muito claro (e quase admitido pela recorrente), era alienar uma unidade de produção (bem do ativo permanente) a terceiros e

v-) é evidente, pela própria cronologia dos acontecimentos e pela brevidade da existência da ELIZABETH LOUÇAS no grupo capitaneado pela família Crispim, que a alienação de 100% das ações da ELIZABETH LOUÇAS materializa, na realidade, uma operação entre a autuada e a Duratex.

Das Subvenções

Acerca da questão das subvenções, traz a PGFN os seguintes argumentos:

i-) a cisão, quando parcial, tem como pressuposto a redução do capital da sociedade em razão proporcional ao valor do patrimônio desmembrado da cindida, vertido a sociedade(s) criada(s) pela cisão ou preexistente(s);

ii-) conforme expressamente consignado na 14ª alteração contratual, que aprovou a redução de capital, esta redução se deu em função da versão de patrimônio decorrente da cisão;

iii-) a lei (art. 545 do RIR/99 e 18 da Lei 11.941/2009), ao determinar a tributação da subvenção na hipótese de redução de capital com restituição de capital ao sócio, pretendeu atingir todos os casos em que houvesse restituição de capital aos sócios por motivo de redução e não, apenas, aqueles em que a redução suplantasse o valor das reservas capitalizadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recurso de Ofício apresentado preenche todos os requisitos legais e merece ser apreciado.

Preliminar

Nulidade

Defende a Recorrida a nulidade dos autos de infração relacionados ao ganho de capital em razão de cometimento de erro pela autoridade fiscal na identificação do fato tributado e base legal utilizada.

Não cabe razão à Recorrida, vez que a suposta incorreta identificação do fato tributado, bem como, a premissa utilizada baseada na desconsideração do negócio jurídico, não configuram causa de nulidade do auto de infração, mas compõem o centro da controvérsia de mérito entre o fisco e o contribuinte, o que será analisado detalhadamente mais adiante.

Assim, inexistente qualquer nulidade nos autos de infração, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Ganho de Capital

Quanto ao cancelamento dos autos de infração decorrentes de suposto ganho de capital da Recorrida na alienação de bens e direitos de seu ativo permanente, entendo que fora acertada a decisão da DRJ.

Por um lado, a ora Recorrida alega (e praticou atos formais neste sentido) que o que ocorreu foi a venda de todo um segmento de negócios da ora Recorrida - linha de louças sanitárias - e os alienantes, neste caso, foram os sócios da Recorrida - donos do negócio vendido (louças sanitárias) e mantido (pisos e revestimentos).

Por outro lado, a Fiscalização alega que a operação, na realidade, concretizou uma venda de ativos do permanente da Recorrida, sendo assim, todo o conjunto de atos formais perpetrados não corresponderam à real vontade das partes, pois, não havia justificativa negocial (*business purpose*), devendo ser desconsiderados por serem inoponíveis ao fisco. Menciona a fiscalização, inclusive, a utilização da empresa Elizabeth Louças Sanitárias como empresa-veículo.

Desta feita temos claro que a Fiscalização desconsiderou os atos jurídicos executados por entender que foram simulados. A conclusão é exatamente esta, não há outra, pois, se o contribuinte demonstra uma vontade e executa atos formais neste sentido e o fisco as desconsidera por entender que a vontade era outra, estamos aqui tratando de atos simulados.

Contudo, curiosamente, apesar de basear o lançamento fiscal na premissa de ocorrência de um ilícito tributário (simulação com fins de redução de tributação), o agente fiscal não concluiu o Auto de Infração neste sentido, pois, não aplicou a multa qualificada de 150% .

Em outras palavras, o fiscal lançou um tributo com fundamento na ocorrência de simulação ou fraude, mas ao mesmo tempo, entendeu que não houve simulação ou fraude de forma a justificar a multa qualificada de 150%. Tal conduta me parece contraditória e incoerente mas talvez prudente, pois, sabe o fiscal que eventual acusação de simulação ou fraude demanda prova cabal de sua ocorrência e, isso não existe nos autos.

De qualquer forma, devemos ir além na análise do caso concreto. Neste sentido, da documentação acostada aos autos, me parece cristalino que o conjunto de atos perpetrados visaram, efetivamente, a venda de todo um segmento de negócio (louças sanitárias) que era explorado pela Recorrida, que também tinha uma frente totalmente distinta de negócios que era a produção e venda de pisos e revestimentos.

Um dos documentos mais questionados pela fiscalização foi a “Proposta Vinculativa de Aquisição” que fora assinada entre a ora Recorrida e a empresa Duratex em 05/11/2010. Contudo, interessante perceber que é justamente tal documento que evidencia de forma mais clara que o propósito de toda a negociação nunca foi simples compra de móveis e outros ativos, mas sim a efetiva transferência de todo um segmento de negócios.

Resta claro que o objetivo do comprador era a de comprar um "pacote" representado pela empresa Elizabeth Louças Sanitárias, que traria consigo todo o conjunto de fatores que possibilitasse ao comprador a efetiva exploração do ramos de louças sanitárias.

É verdade que os ativos do permanente antes registrados na Recorrida eram também parte do negócio. Ninguém contesta. Mas não era só isso! O negócio realizado ultrapassa muito a simples compra e venda de bens do ativo permanente.

Me parece aqui que cai por terra qualquer alegação de cometimento de simulação ou fraude pela Recorrida que pudesse comprometer a oponibilidade de seu conjunto de atos ao Fisco. Aqui cabe lembrar uma informação importantíssima: o alienantes do negócio que são os sócios da Recorrida, efetivamente, perceberam ganho de capital e ofereceram tal ganho à tributação com o pagamento do respectivo Imposto de Renda.

De qualquer forma, cabe aqui também analisar a afirmação de ausência de propósito negocial colocada pelo Sr. Auditor Fiscal.

Cumpre-se definir, de início, que o propósito negocial ou substância econômica perfazem a essência de qualquer operação que vise o lucro. A dificuldade de identificação deste propósito sempre germinará a dúvida quanto à legalidade e artificialidade da operação como um todo.

Contudo, o simples questionamento do uso "indevido" de empresa-veículo (Elizabeth Louças Sanitárias) ou de um conjunto de atos em seqüência, desacompanhado de evidências de artificialidade de tais atos não merece prosperar.

O presente Conselheiro já definiu posicionamento que atinge exatamente a subjetividade da identificação de um propósito negocial em reorganizações societárias e a consequente utilização de empresas-veículo, que visem única e exclusivamente economia tributária, por meio do **Acórdão nº 1201-001.438:**

“(...) os conceitos de propósito negocial e substância econômica carecem de fundamento legal, tornando-se subjetivos e abrangentes. Veja, não são elementos aceitos e incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro, inexistindo qualquer dispositivo legal que lhes dêem substrato.

O alcance destes conceitos atinge a existência de razões econômicas que vão além da obtenção de vantagem fiscal, única e exclusivamente. Partindo deste conceito, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a amortização do ágio e o concomitante gozo do benefício fiscal como uma consequência natural e lógica, se considerarmos o fato gerador do IRPJ.

Ocorre, porém, que a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento unânime a respeito de seus termos e limites, tornando qualquer discussão acerca das operações de ágio como ao menos parcialmente subjetivas.

O ágio não é um tema tão controverso e alvo de discussões calorosas no âmbito deste Conselho à toa. Cada julgador atribui uma amplitude e alcance diverso à definição atribuída ao propósito negocial/substância econômica.

O que se busca, na realidade, com referidos conceitos, sejam claros e diretos, é a identificação de abuso, fraude ou simulação, perfazendo caráter arbitrário e artificial que vise apenas o aproveitamento do benefício fiscal.

A percepção do propósito negocial/substância econômica como definidor deste cenário pode ser favorável, mas diante da referida subjetividade, frequentemente inaugura uma nova posição acerca de seu alcance, diante de casos concretos distintos, dotados cada qual de especificidade e peculiaridade.

Se presta, então, o presente voto, a partir deste ponto, a analisar detalhadamente todas as informações e alegações levantadas pela fiscalização para definir se, necessário ou não um motivador para a operação que vá além do benefício fiscal, bem como, ausente ou presente o tal propósito negocial e, da mesma forma, se presentes indícios de fraude ou simulação na operação.

Primeiramente, é importante ressaltar que temos presenciado com preocupante frequência, a utilização pelo Fisco da teoria do propósito negocial por meio do qual defende que a simples ausência - sob a ótica do fisco - de outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, já é elemento suficiente que invalida os atos do contribuinte ou, ao menos, inviabiliza o benefício fiscal almejado.

Entendo que tal racional adotado pela autoridade fiscal guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas há muito tempo pelo legislador pátrio, por meio das quais são oferecidos benefícios fiscais às empresas que, ao cumprirem determinados requisitos, acabam levando desenvolvimento econômico à determinadas regiões do Brasil.

Menciono aqui, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando

empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Ora, em relação à Zona Franca de Manaus, a principal função desempenhada pelas autoridades fiscais tem sido monitorar se os contribuintes, de fato, cumprem todos os requisitos previstos em lei para o gozo dos incentivos fiscais, sem haver qualquer questionamento acerca das motivações do contribuinte.

O que o Fisco busca é auditar se, realmente, as empresas estão lá estabelecidas ou se os produtos são lá produzidos, por exemplo.

Contudo, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos negociais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Em outras palavras: nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infra-estrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é o gozo do incentivo fiscal e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões.

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio. Já temos importantes precedentes do CARF nesta direção:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

(Acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de outubro de 2013)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.

O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO.
CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.*

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 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 negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(...)

Outra tese do Fisco que merece análise é a de que os atos praticados poderiam ser desconsiderados, porque não teriam conteúdo econômico (ou propósito negocial), já que teriam sido praticados com o único objetivo de economia tributária. Porém, tal afirmativa está em descompasso com o ordenamento jurídico.

Como se vê, em última análise, a afirmação do Fisco consiste em sustentar que o planejamento tributário é proibido e que a economia tributária só é admissível se for acidental. Apenas por isso, já se percebe a improcedência do argumento. Mas, a análise da tese do Fisco confirma o equívoco desta interpretação da fiscalização, pois nem esta motivação vicia o negócio e nem existe lei atribuindo tal efeito.

As razões de ordem subjetiva que levam a pessoa a concluir algum negócio jurídico denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes chama-se causa ou função econômica do negócio. Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal.

Conforme o Código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio e comum As partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade precisa ser declarada por um Juiz.

No entanto, salvo disposição de lei em contrário, não há como supor que a intenção de economizar tributos é ilícita. Assim, o inciso III, art. 166 do Código Civil não poderia ser aplicada sequer por juízes aos negócios jurídicos pelos quais a pessoa

executa seu planejamento tributário. E, muito menos, poderia ser aplicada pela fiscalização, para efetuar lançamento de ofício.

De outra banda, não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios. "

(Acórdão n. 1101-000.835 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 04 de dezembro de 2012)

Neste sentido, existem também bons e recentes exemplos desta brilhante turma, merecendo destaque trecho do voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Netto no acórdão n. 1201-001.267 de 19 de janeiro de 2016:

"(...) Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial.

Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos."

Aliás, o racional adotado nos julgados acima está integralmente alinhado com as disposições da própria Lei n. 6.404/76 define em seu art. 2º, § 3º:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Veja, a lei claramente define a possibilidade da constituição de uma holding com o intuito único de gozo de incentivos fiscais, que nada mais são que benefícios fiscais, assim como é o ágio.

(...)

Assim, me parece claro que a simples alegação de ausência de propósito negocial não é suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio, até mesmo porque, desde que utilizados instrumento legais e inexistentes a fraude, simulação ou abuso de direito, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

A utilização da chamada empresa veículo pelo contribuinte tem sido invocada pelo Fisco como condição para invalidar o negócio jurídico ou conjunto de negócios jurídicos que culminaram na dedução do ágio pago.

(...)

Primeiramente, é importante destacar que o fato do contribuinte se utilizar de uma empresa veículo para a perfectibilização da operação não é suficiente, por si só, para invalidar o negócio jurídico, especialmente, como se verá mais adiante, se restar demonstrada a existência de estruturas ou caminhos alternativos disponíveis ao contribuinte e que levassem ao mesmo resultado.

Este racional já encontra amparo no CARF, conforme os julgados aqui destacados:

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei.

(Acórdão 1102-000.982 – 1ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária - Sessão de 04/12/2013 - Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

(....)

Destaco aqui também, trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcelo Cuba Netto no já mencionado acórdão n. 1201-001.267:

"(...)

Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação."

Me parece cada vez mais pacificado o entendimento de que a utilização de uma empresa veículo para aquisição de outras empresas, de grupo econômico distinto, não revela qualquer vício, ilegalidade ou abuso em si.

(...)

Meu ponto aqui é que a existência de outras opções, além da utilização da chamada empresa veículo, já revela o descabimento da glosa da dedução do ágio pago sob tal fundamento - utilização da empresa veículo.

Assim, me parece de todo vazio o argumento de que a existência de uma "conduit company" na operação teria maculado a operação a ponto de inviabilizar a dedução do ágio.(...)"

No caso em tela, a Fiscalização argüiu que o conjunto de atos e negócios executados pela Recorrida e seus sócios tiveram como objetivo dar outra roupagem à uma operação de compra e venda de ativo permanente de forma a evitar a tributação de ganho de capital na Recorrida que seria muito maior do que aquela percebida por seus sócios.

Reputou, então, em **juízo completamente subjetivo**, vale lembrar, que o uso de cisão de empresa com transferência de ativos e mesmo uma suposta utilização de empresa veículo, apesar de formalmente e legalmente possíveis, no caso presente esbarraram na ausência de propósito negocial e, por consequência lógica unilateralmente construída, foram eivadas de ilegalidade e impossibilidade fática.

Conforme já amplamente demonstrado no presente voto e também na decisão recorrida da DRJ, a teoria da fiscalização é deveras frágil, desacompanhada de evidências ou provas e contrária à jurisprudência que vem se consolidando no CARF, assim, não merece prosperar.

Desta forma, entendo como irretorquível a decisão da DRJ que cancelou a autuação, devendo ser mantido tal julgado.

Subvenções

Neste ponto, sustentou a fiscalização que a Recorrida não observou o contido no art. 443 e 545 do RIR/99, que assim dispõem:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções ara investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n ° 1.598, de 1977, art. 38, § 2 °, e Decreto-Lei n ° 1.730, de 1979, art. 1 °, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei n ° 1.598, de 1977, art. 19, § 3 °, e Decreto-Lei n ° 1.730, de 1979, art. 1 °, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Em seu turno, a Recorrida afirma que não desobedeceu o art. 545 do RIR/99, vez que não houve restituição de capital aos sócios, pois, não deliberou em momento algum a restituição de capital aos sócios. Isso porque, o capital reduzido por ocasião da cisão foi transferidos às empresas cindendas e não aos sócios da Recorrida.

Ressalta a Recorrida que não houve utilização de reservas de incentivos fiscais no sentido relacionado à redução do capital da empresa cindida, com restituição de valores aos sócios, uma vez que esse montante passou a compor o capital das empresas cindendas, não havendo utilização equiparada à restituição de capital aos sócios.

Para análise deste ponto, tomo a liberdade de transcrever um trecho sucinto e esclarecedor da decisão da DRJ:

"De toda a legislação indicada, entendo relevantes para deslinde da presente questão os seguintes pontos:

a) As subvenções para investimento devem ser registradas como reserva de capital.

b) Considera-se distribuição do valor do imposto a restituição do capital aos sócios ou a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida.

c) A subvenção será tributada se houver redução do capital social e restituição do capital aos sócios.

d) A cisão é operação prevista em lei.

e) Não existe previsão para tributação das subvenções no caso de cisão, incorporação ou fusão."

A fiscalização entendeu que a cláusula 2 da 14ª Alteração Contratual da empresa Elizabeth Revestimentos Ltda (fls. 42 a 53) concretiza o momento da efetiva redução do capital social e conseqüente desobediência ao disposto no art. 585 do RIR/99.

É incontestável que em razão da operação de Cisão seguida de Incorporação houve redução do capital social mediante a versão de ativos e passivos para a Elizabeth Produtos Cerâmicos e José Nilson Crispim Administração e Participação S/S Ltda.

Contudo, entendo que isso não é suficiente para justificar o lançamento, pois, o art. 585 é claro em suas vedações e minha leitura vai no sentido de que além da ocorrência de redução do capital (que ocorreu no presente caso) é necessário haver destinação diversa daquela prevista na lei e, neste ponto, o Fiscal não foi claro e objetivo de modo a apontar, exatamente, como se deu tal "destinação diversa".

Como já bem mencionado no acórdão da DRJ, o item 59 do TVF demonstra tal subjetividade na acusação fiscal:

"59. Por todo exposto, o montante de R\$ 19.346.850,89, correspondente a parcela do incentivo FAIN/ICMS capitalizada e posteriormente dada destinação diversa da prevista no artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, será tributada por esta fiscalização."

Vejam, a fiscalização não aponta de forma objetiva quando ou como se deu tal destinação diversa da prevista em lei, ou seja, não restou demonstrado qual foi o ato concreto que justificou a interpretação de que a legislação não fora obedecida e que, portanto, o tributo passaria a ser devido.

De qualquer forma, tenho que após fazer uma análise detalhada de toda a operação ora em análise, não identifiquei a efetiva ocorrência de tal "destinação diversa da prevista em lei" que pudesse subsidiar o lançamento fiscal.

Entendo, portanto, acertada a decisão da DRJ que cancelou este lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso de Ofício para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, redator designado.

Apesar da bem fundamentada exposição do ilustre relator, peço vênica para dela divergir somente quanto à não tributação das subvenções para investimentos no ano-calendário de 2012 e o conseqüente afastamento da multa exigida isoladamente no processo apenso de nº 14751.720249/2014-61.

A decisão de 1ª instância entendeu que não houve redução de capital e nem que foi dada destinação diversa da estabelecida na legislação aos incentivos capitalizados.

Entendo equivocado o voto condutor da decisão de piso nesse aspecto.

Trago abaixo excertos do Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional que comprova que houve a redução do capital da sociedade como decorrência da cisão, quanto sua restituição à sócia JOSÉ NILSON CRISPIM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/S LTDA, diretamente, e aos sócios pessoas físicas, indiretamente, *verbis*:

Conforme se vê do protocolo de cisão/incorporação firmado pela recorrente e seus quotistas (fls. 503 dos autos), houve cisão parcial da recorrente, de cujo patrimônio foram vertidos R\$ 153.068.000,00 para a ELIZABETH PRODUTOS CERÂMICOS LTDA, e R\$ 33.624.715,00 para a JOSÉ NILSON CRISPIM – ADM E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Sobre a cisão parcial, eis o que dispõe a lei das S/A:

Art. 224. As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação;

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.

Dos dispositivos acima se extrai que a redução do capital da sociedade cindida é insita à operação de cisão parcial de sociedades.

A cisão, quando parcial, tem como pressuposto a redução do capital da sociedade em razão proporcional ao valor do patrimônio desmembrado da cindida, vertido a sociedade(s) criada(s) pela cisão ou preexistente(s).

(....)

Ainda que porventura se entenda que a cisão não implica necessariamente a redução de capital, o fato é que no presente caso, até em função da magnitude do patrimônio vertido, a recorrente efetivamente promoveu a redução, conforme consta expresso na 14ª alteração contratual (doc. 01, fls. 44/45):

*2. Por força do Protocolo de Cisão/Incorporação firmado entre as partes em 31 de outubro de 2012, o capital social ora de R\$ 181.000.000,00 (cento e oitenta e um milhões de reais) é **reduzido para R\$ 21.889.868,00** (vinte e um milhões e oitocentos e oitenta e nove mil e oitocentos e sessenta e oito reais) mediante a versão de ativos e passivos no valor de R\$ 153.068.000,00 (cento e cinquenta e três milhões e sessenta e oito mil reais) para a ELIZABETH PRODUTOS CERÂMICOS LTDA e R\$ 33.624.715,00 (trinta e três milhões e seiscentos e vinte e quatro mil e setecentos e quinze reais) para a JOSÉ NILSON CRISPIM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/S LTDA.*

Diante da clareza dos dispositivos legais envolvidos, dos ensinamentos da doutrina e dos documentos constantes dos autos, é de ser prontamente afastada a primeira das premissas que orientou a decisão da DRJ, no sentido de que não houve redução de capital.

Não apenas está claro que houve, no caso, redução do capital da interessada, como também se percebe que foi uma redução substantiva, passando de 181 milhões para cerca de 22 milhões de reais.

Há ainda um segundo fundamento na decisão recorrida, no sentido de que não foi demonstrado que houve destinação diversa da prevista na legislação à parcela capitalizada do incentivo e nem que houve sua devolução aos sócios.

Vejamos o que dispõe a legislação sobre a destinação a ser dada aos valores subvencionados e as hipóteses de sua tributação:

RIR/99

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

*I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, **observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos;***

*Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago [...] **não poderá ser distribuído aos sócios** e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).*

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

[...]

LEI 11.941/2009

Art. 18. [...]

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

Segundo consta do TVF, a fiscalizada capitalizou um total de R\$ 41.236.718,89 referentes a reservas de incentivos fiscais entre 2006 e 2012.

Por meio da cisão de ELIZABETH REVESTIMENTOS, o capital social foi reduzido de R\$ 181 milhões para cerca de R\$ 22 milhões, com a versão de R\$ 159 milhões divididos entre ELIZABETH PRODUTOS CERÂMICOS LTDA e JOSÉ NILSON CRISPIM – ADM E PARTICIPAÇÕES S/S LTDA

A primeira, ELIZABETH PRODUTOS CERÂMICOS LTDA, tinha o mesmo objeto social da cindida, qual seja, a fabricação de pisos e revestimentos cerâmicos, e recebeu os ativos consistentes em quotas de uma empresa de porcelanatos e outra de cerâmicas (fls. 506/507). Já a segunda destinatária dos recursos cindidos era uma holding, cujo objeto social era a administração de bens próprios e participação em outras sociedades, tendo sido vertidos a ela R\$ 27 milhões em moeda corrente, uma aeronave e um imóvel avaliado em aproximadamente R\$ 5 milhões.

Ainda que se possa argumentar que a “sociedade oriunda” ELIZABETH PRODUTOS CERÂMICOS LTDA (cindenda) tinha o mesmo objeto social da cindida e simplesmente daria continuidade à atividade subvencionada como sucessora universal da cindida referente aos ativos operacionais, o mesmo não se pode afirmar a respeito da holding JOSÉ NILSON CRISPIM – ADM E PARTICIPAÇÕES S/S LTDA, à qual foram vertidos R\$ 33 milhões do patrimônio da cindida.

Ora, não há dúvidas de que à época desta cisão (que não se confunde com a cisão a que se refere a primeira infração), eram cinco os sócios da Elizabeth Revestimentos Ltda: JOSÉ NILSON

CRISPIM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/S LTDA, VERA MARIA HENRIQUES CRISPIM, JOSÉ NILSON CRISPIM JUNIOR, ANNA ELIZABETH HENRIQUES CRISPIM, GEORGE HENRIQUES CRISPIM (14ª alteração contratual, fls 44).

Também não há dúvidas de que dos R\$ 159 milhões desmembrados do patrimônio da cindida, R\$ 33 milhões foram destinados à sócia JOSÉ NILSON CRISPIM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/S LTDA.

Conforme expressamente consignado na 14ª alteração contratual, que aprovou a redução de capital, esta redução se deu em função da versão de patrimônio decorrente da cisão.

Como pode, então, a douta DRJ afirmar que não houve no presente caso a devolução de capital aos sócios?

Percebe-se claramente que parte do capital reduzido foi devolvido à JOSÉ NILSON CRISPIM ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S/S LTDA diretamente e aos demais sócios pessoas físicas indiretamente, eis que estes eram os sócios da holding.

Está evidente, portanto, a incidência da recorrente nos dispositivos transcritos alhures, que autorizam a tributação das subvenções recebidas.

Cumpra aqui salientar que o fato de o capital social da recorrente, à época da redução, ser composto de R\$ 139.763.281,11 provenientes de outras fontes, e apenas R\$ 41.236.718,89 de incentivos fiscais capitalizados, é irrelevante para a caracterização da infração.

A lei (art. 545 do RIR/99 e 18 da Lei 11.941/2009), ao determinar a tributação da subvenção na hipótese de redução de capital com restituição de capital ao sócio, pretendeu atingir todos os casos em que houvesse restituição de capital aos sócios por motivo de redução e não, apenas, aqueles em que a redução suplantasse o valor das reservas capitalizadas.

Ora, a idéia da não tributação das subvenções para investimento tem em mira que os valores do imposto não pagos sejam utilizados na ampliação do patrimônio da pessoa jurídica, no incremento da produção e, por decorrência, em maior desenvolvimento da economia regional e nacional.

Para isso, é mister que o valor do imposto não pago se una aos recursos privados com a pretensão de aumentar o volume de investimentos das companhias. À renúncia de recursos públicos deverão se juntar os recursos privados na busca do desenvolvimento econômico. Foge a qualquer lógica que se permita, posteriormente à utilização do privilégio traduzido no benefício do não pagamento do imposto, poder a pessoa jurídica privada retirar do investimento parcela de seu capital próprio e o empreendimento prosseguir sustentado pelo incentivo público.

Tal situação, conduz, inequivocamente, à apropriação pelo sócio do valor subvencionado pelo poder público, ainda que no capital

social da cindida haja recursos próprios suficientes, vindos de fontes próprias.

Após a incorporação da reserva relativa a incentivos fiscais ao capital da pessoa jurídica, o respectivo valor perde a sua identidade, não havendo mais como se identificar, no patrimônio líquido da pessoa jurídica, qual a parcela que seria própria e qual seria resultante do valor da reserva de incentivos. Após a incorporação da reserva constituída pelo incentivo, não se tem mais como distinguir na composição do capital quanto era a parte do imposto não pago e qual era a parte própria da pessoa jurídica.

(...)

Assim, entendo que o caso em análise se subsume à hipótese de tributação do inciso I do parágrafo 1º do art. 545 do RIR/99 c/c o inciso I do parágrafo 1º do art. 18 da Lei 11.941/2009, devendo ser reformada a decisão de piso nesse aspecto.

Por decorrência, deve ser mantida a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada referente aos fatos geradores de 2012 apurada pela Fiscalização no processo apenso nº 14751.720249/2014-61, por força do artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/2007.

Ante o exposto VOTO por dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para manter a autuação relativa às subvenções e conseqüentemente a multa exigida isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada referente aos fatos geradores de 2012 apurada pela Fiscalização no processo apenso nº 14751.720249/2014-61.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães