



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

Processo nº 18470.722421/2013-47
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 2102-003.224 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. INEXISTÊNCIA.

Não existe obrigação legal que determine a capitalização das reservas na sociedade cindida antes da operação de cisão. Assim, o Protocolo de Cisão pode prever que a parcela do patrimônio vertido contém valores de lucros acumulados, desde que tal valor encontre-se registrado na incorporada sob a mesma rubrica.

Tendo em vista que a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações em relação ao patrimônio incorporado, não há porque proibir que a sociedade sucessora realize a distribuição de dividendos decorrentes dos os lucros acumulados.

Portanto, identificados os beneficiários e a causa dos pagamentos realizados pela contribuinte (distribuição de lucros), deve ser cancelada a exigência do IRRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Realizou sustentação oral o Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP nº 138.192.

Assinado digitalmente

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Presidente

Assinado digitalmente

CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA - Relator

EDITADO EM: 01/04/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos (Presidente), Bernardo Schmidt, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Núbia Matos Moura, Alice Grecchi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Cuida-se de Recurso de Ofício em face de decisão da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, de fls. 391/409, que julgou procedente a impugnação do contribuinte e exonerou o crédito tributário de IRRF lançado através do auto de infração de fls. 216/223, lavrado em 20/03/2013, relativo ao ano-calendário 2008, com ciência do contribuinte em 25/03/2013 (fl. 224).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 12.074.494,04, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 150%. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 218/219, o lançamento teve origem na seguinte infração:

“001 – OUTROS RENDIMENTOS – PAGAMENTOS SEM CAUSA / OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor apurado conforme Termo de Verificação em anexo, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

| Fato Gerador | Valor Tributável ou Imposto | Multa(%) |
|---------------------|------------------------------------|-----------------|
| 30/01/2008 | R\$ 474.847,37 | 150,00 |
| 28/02/2008 | R\$ 1.200.000,00 | 150,00 |
| 28/03/2008 | R\$ 1.200.000,00 | 150,00 |

| | | |
|------------|------------------|--------|
| 29/04/2008 | R\$ 1.200.000,00 | 150,00 |
| 29/05/2008 | R\$ 1.200.000,00 | 150,00 |
| 27/06/2008 | R\$ 1.200.000,00 | 150,00 |
| 30/07/2008 | R\$ 1.200.000,00 | 150,00 |
| 28/08/2008 | R\$ 1.000.000,00 | 150,00 |
| 30/09/2008 | R\$ 1.000.000,00 | 150,00 |
| 30/10/2008 | R\$ 2.000.000,00 | 150,00 |

Enquadramento legal:

Art. 674, §1º, do RIR/99.”

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls.195/215, a fiscalização concluiu que os pagamentos efetivados pela empresa contribuinte entre 01/01/2008 a 31/10/2008 (data em que a sociedade foi desfeita para parte dos sócios), no total de R\$ 11.925.152,63 (acima mensalmente discriminado), não se reputam dividendos, sendo considerados como pagamentos sem causa, sendo devido, portanto, o respectivo Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

A autoridade lançadora fundamentou sua conclusão com base nos seguintes argumentos:

- I. As pessoas físicas que compunham o quadro societário de NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA, CNPJ 05.407.852/0001-11, até 31/10/2008 integravam também o quadro societário de RENALTEC, INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, CNPJ 29.341.468/0001-21.
- II. A participação no capital social da NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA até aquela data era a seguinte: Victor Dabbah (20%), Cristina Seixas Barroso (22,25%), Elia Dabbah (10%), David Gomes de Azevedo (12,30%), Romero Vieira Rezende (12,30%), Francisco Antonio Russo Neto (12,30%) e Álvaro Luiz Huback (10,85%); totalizando 100%.
- III. Os fatos indicam desaparecimento da *affectio societatis*. Os sócios resolveram se dividir em dois grupos, cindindo a empresa. Cada grupo deteria as quotas de uma das empresas.
- IV. Para o auditor fiscal, os sócios deveriam ter observado os arts. 1.029 e 1.031, §2º, do Código Civil e ter procedido à apuração de haveres. Se assim tivessem procedido, os sócios incorreriam no art. 238, §1º, do Regulamento do Imposto de Renda (ganho de capital).
- V. Em vez disso engendraram artifício de cisão de RENALTEC com transferência de parte do patrimônio daquela empresa para a Fiscalizada, a NOVUM SALUTARIS.

- VI. O art. 229 da Lei 6.404/1976 dispõe que “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”.
- VII. No caso de uma cisão parcial, o capital é o componente do Patrimônio Líquido que é dividido. Se houver reservas de lucros, devem ser incorporadas ao capital social.
- VIII. As condições da Cisão parcial da RENALTEC foram extraídas dos documentos societários da empresa, especificamente do Protocolo de Justificação de Cisão Parcial, parte da Alteração do Contrato Social nº 3 de 29/01/2007, conforme abaixo transcrito:

“2. CONDIÇÕES DA CISÃO:

2.1. Para os efeitos da cisão, a parte do patrimônio a ser vertida para a NOVUM foi avaliada pela empresa especializada ACAL CONSULTORIA E AUDITORIA S/S, com sede na Av. Rio Branco, nº 181, 18º andar, Centro, Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, CEP: 20040007, registrada no CRC/RJ sob o nº 1.144 e inscrita no CNPJ/MF sob o nº 28.005.734/000182, pelo seu valor líquido contábil, segundo os critérios estabelecidos na Lei nº 6404/76, para a avaliação dos elementos patrimoniais no Balanço e por referência em 31 de dezembro de 2006.

2.2. A parcela a ser destacada do patrimônio da RENALTEC pela cisão que será vertida para a sociedade NOVUM será como segue:

| ATIVO | R\$ |
|--------------------------|----------------------|
| Disponível | 1.000.000,00 |
| Realizável a curto prazo | 10.831.728,47 |
| Permanente líquido | 192.918,36 |
| Total do Ativo | 12.024.646,83 |

2.3. O ativo imobilizado da RENALTEC que será transferido para a NOVUM, é composto dos bens relacionados no Anexo II, que é parte integrante do presente instrumento.

(...)

2.9. Com a presente cisão, o capital social da RENALTEC que é de R\$ 300.000,00, trezentos mil reais), dividido em 300.000 (trezentas mil) quotas, será reduzido em R\$ 99.494,20 (noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e vinte centavos), passando a ser de R\$ 200.505,80 (duzentos mil, quinhentos e cinco reais e oitenta centavos) que será representado por 200.505 (duzentas mil, quinhentas e cinco) quotas, com valor unitário de R\$ 1,00 (um real).

2.10. O capital social da NOVUM no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), dividido em 300.000 (trezentas mil) quotas, será aumentado em R\$ 99.494,20 (noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e vinte centavos), resultante da incorporação do valor dos elementos vertidos acima indicados, passando a ser de R\$ 399.494,20 (trezentos e noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e vinte centavos), representado por 399.494 (trezentas e noventa e nove mil, quatrocentas e noventa e quatro) quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma.”

- IX. Em 2008 NOVUM SALUTARIS efetivou pagamentos aos sócios tendo escriturado como distribuição de lucros acumulados de exercícios anteriores.
- X. A Alteração do Contrato Social nº 04 de 16/05/2007 prestou-se a permitir o ingresso de Victor Dabbah na sociedade mediante “cessão” de 60.000 quotas por Elia Dabbah. No mesmo instrumento o capital social foi aumentado de R\$399.494,20 para R\$2.000.000,00 pela incorporação de R\$1.600.505,80 de Lucros Acumulados.
- XI. A Alteração do Contrato Social nº07 de 31/10/2008 prestou-se ao fim inicialmente pretendido que era separar os sócios. Os sócios “cederam” entre si quotas das empresas NOVUM SALUTARIS e RENALTEC de modo que ao final Elia Dabbah e Cristina Seixas Barroso detivessem 100% do capital social de NOVUM SALUTARIS e os demais sócios detivessem quotas de RENALTEC.
- XII. Para o auditor fiscal, não foi respeitado o art. 229 da Lei 6.404/1976 que determina a divisão do capital – e não da reserva de lucros – em caso de cisão parcial. O contribuinte não pode escusar conhecimento da legislação de regência porque a Cláusula Terceira da Alteração do Contrato Social nº 03 dispõe que a operação ocorreria no amparo da lei.
- XIII. Ademais, a titularidade dos dividendos pertence aos sócios pela remuneração do capital investido na empresa. Tanto que destinação dos lucros é deliberada em Assembleia, respeitada a reserva legal. A cisão diz respeito à divisão aos bens, direitos e obrigações da sociedade. Em decorrência lógica do Princípio da Entidade, eventuais lucros devem ser distribuídos aos sócios ou incorporados ao capital social antes de se efetuar a cisão.
- XIV. À vista de todo o exposto e com base no art. 116, Parágrafo Único, do CTN, foi desconsiderada a natureza contábil declarada de lucros acumulados dos lançamentos a crédito da conta 2.4.5.01.02.01 reproduzidos às págs. 8, 9 e 10 do presente Termo, no valor total de R\$ 11.925.152,63.

- XV. Os pagamentos efetivados entre 01/01/2008 e 31/10/2008 (data em que a sociedade foi resolvida para parte dos sócios) alcançaram R\$ 12.400.000,00.
- XVI. Dos R\$12.400.000,00 efetivamente pagos, R\$ 11.925.152,63 não se reputam dividendos, conforme sustentação anterior. Assim, consideram-se dividendos apenas R\$ 474.847,37, proporcionalmente a cada sócio.
- XVII. Os pagamentos efetivados entre Fevereiro e Outubro são integralmente tratados como sem causa. É devido, portanto, o respectivo Imposto de Renda Retido na Fonte.
- XVIII. A intenção do contribuinte em dissimular a ocorrência do fato gerador mediante modificação de suas características essenciais resta evidenciada pelo planejamento engenhoso descrito nesta peça, fazendo-o incidir no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996 combinado com art. 72 da Lei 4.502/1964.

DA IMPUGNAÇÃO

Em 24/04/2008, a empresa contribuinte, através de procurador constituído às fls. 352/357, apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 322/351, por meio da qual pugnou a improcedência do auto de infração lavrado com base na seguinte matéria de defesa:

- I. Os argumentos invocados pelo ilustre fiscal autuante para questionar a operação de cisão realizada são manifestamente improcedentes, ou são totalmente irrelevantes e não têm a consequência pretendida, ou então apenas confirmam a operação realizada, sendo difícil até mesmo acreditar que um auto de infração como este tenha sido efetivamente lavrado, ainda mais com acusação de fraude e simulação absolutamente inexistentes e consequente imputação de multa de 150%.
- II. A Impugnante é empresa do ramo de medicamentos, constituída em outubro de 2002 por meio do “Contrato de Constituição de Sociedade Comercial por Quotas de Responsabilidade Limitada” (fls. 225/229) com o seguinte quadro societário: Elia Dabbah, Cristina Seixas Barroso Francisco Antônio Russo Neto, Romero Vieira Rezende, David Gomes de Azevedo e Álvaro Luiz Huback.
- III. Em janeiro de 2007, por meio da 3ª Alteração do Contrato Social (fls. 241/247), os sócios da Impugnante aprovaram a incorporação de parcela cindida da sociedade RENALTEC INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
- IV. Em face dessa operação de cisão seguida de incorporação e com base nos documentos fornecidos pela Impugnante, o auditor questionou o

procedimento contábil adotado para a cisão da RENALTEC, ao argumento de que:

“(i) nos termos do caput do artigo 229 da Lei das S.A. - Lei nº 6.404/76, ‘no caso de uma cisão parcial o capital é o componente da Patrimônio Líquido que é dividido. Se houver reservas de lucros, devem antes serem (sic) incorporadas ao capital social.’ E conclui que ‘a cisão diz respeito à divisão de bens, direito e obrigações da sociedade. Em decorrência lógica do Princípio da Entidade, eventuais lucros devem ser distribuídos aos sócios ou incorporados ao capital social antes de efetuar a cisão’;

(ii) ‘o que é ativo imobilizado na sociedade cindida não pode num passe de contabilidade criativa se transformar em lucro na sociedade sucessora. Mas foi exatamente o que aconteceu (...) Ao incorporar a parte cindida de Renaltec o contribuinte transportou rubricas do Ativo daquela empresa (estoque, material de escritório, veículos, computadores, móveis e utensílios) em contrapartida à sua coma de Lucros Acumulados 2.4.5.01.02.01.’

(iii) ‘o contribuinte não explicou porque o total de Ativo transferido alcançou R\$ 12.024.646,83 mas o aumento de capital em Novum Salutaris e a correspondente diminuição em Renaltec foi de apenas R\$ 99.494,20’;
e

(iv) ‘também não se conhece a contraprestação do Fiscalizado pela incorporação em seu patrimônio da parte cindida de Renaltec.’”

V. No que se refere à alegação constante do item (i) anterior, o auditor entendeu que o art. 229 da Lei das S.A. exige que, no caso de cisão parcial, os lucros acumulados eventualmente existentes na empresa cindida sejam distribuídos ou incorporados ao capital antes de ser efetuada a cisão. Com efeito, dispõe o art. 229 da referida Lei, *verbis*:

“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.”

VI. Referido dispositivo legal, em momento algum, determina que apenas o valor da conta capital do patrimônio líquido da sociedade cindida seja dividido. Uma leitura atenta do dispositivo em tela permite concluir que, na realidade, este visa apenas definir as operações de cisão em geral, prevendo a possibilidade de duas espécies de cisão: a cisão total e a cisão parcial, sendo que a principal diferença entre as referidas espécies consiste basicamente na extinção/desaparecimento da sociedade cindida no caso da primeira. Diferentemente do quanto alegado pelo i. fiscal autuante, ao valer-se da expressão “*dividindo-se o seu capital*”, o legislador pretendia apenas e tão somente prever que, no caso de cisão parcial, o capital da

sociedade cindida necessariamente deve ser dividido, por menor que seja a parcela vertida.

- VII. Tanto é assim que o artigo 224, inciso II, daquela mesma Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.), ao listar os requisitos que devem ser necessariamente observados pelos protocolos firmados pelos órgãos de administração das sociedades em operações de cisão, prevê expressamente a necessidade de identificação dos “elementos ativos e passivos” que formarão cada parcela do patrimônio da sociedade cindida, sem qualquer especificação quanto às contas do seu passivo, *verbis*:

“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:

(...)

II os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão; (...).”

- VIII. Esse inclusive é o entendimento do i. Nelson Eizirik que em seus comentários à Lei das S.A. reconhece expressamente a possibilidade de “*as partes envolvidas na operação concordarem em aumentar o capital da incorporadora apenas com parte do valor correspondente ao patrimônio cindido, e não com o valor total, e registre-se cada elemento como estava registrado na sociedade cindida. Dessa forma, apenas a parcela correspondente ao capital será a ele destinada, recebendo a incorporadora as reservas e lucros acumulados nessa mesma condição. E o que se denomina, na prática negocial, incorporação ‘linha à linha’*” (A Lei das S/A Comentada. Volume III. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pgs. 241/242).

- IX. No mesmo sentido, Manual de Contabilidade Societária da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FEA/USP (São Paulo: Atlas, 2010, pgs. 412/413):

“Recomenda-se que seja feita a capitalização dos lucros e reservas antes da operação para que a empresa nova receba os ativos e passivos, tendo como contrapartida de Patrimônio Líquido somente o capital social. Não havendo tal capitalização, o Patrimônio Líquido cindido será transferido proporcionalmente entre Capital e Reservas.”

- X. A Impugnante também defendeu o erro do argumento utilizado pela fiscalização constante do item (ii) anterior, quanto à suposta transformação de ativo imobilizado da empresa sucedida em lucros acumulados na empresa sucessora.

- COPIA
- XI. É que, conforme comprovam o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da RENALTEC INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.” (fls. 248/252) e o “Laudo de Avaliação de Acervo Cindido Valor Contábil” elaborado pela empresa Acal Consultoria e Auditoria S/S, juntado aos autos às fls. 156/165, a cisão da RENALTEC INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. englobou, em relação a seu ativo contábil, bens registrados sob as rubricas “disponível”, “realizável a curto prazo” e “permanente líquido”, nos valores de R\$1.000.000,00, R\$10.831.728,47 e R\$192.918,36, respectivamente, totalizando o valor de R\$ 12.024.646,83. Em contrapartida, quanto ao passivo, a cisão verteu parcela do capital social dessa sociedade no montante de R\$99.494,20 e parcela de seus lucros acumulados no valor de R\$ 11.925.152,63, totalizando aquele mesmo montante de R\$ 12.024.646,83.
- XII. Como se pode perceber, tendo sido cindida parcela dos ativos da RENALTEC no valor total de R\$12.024.646,83, parcela correspondente ao passivo cindido e vertido para a Impugnante possuía exatamente o mesmo valor e era composta por capital social e lucros acumulados nos valores de R\$ 99.494,20 e R\$ 11.925.152,63, respectivamente.
- XIII. De igual forma, é improcedente a alegação do auditor fiscal constante do item **(iii)** acima, quanto à diferença de valores entre o valor total do ativo vertido e o efetivo aumento de capital na Impugnante.
- XIV. De fato, constou do “Laudo de Avaliação de Acervo Cindido – Valor Contábil” elaborado pela empresa Acal Consultoria e Auditoria S/S (fls. 156/165) que “conforme demonstrado no ANEXO I, o acervo líquido a ser cindido é avaliado no valor patrimonial contábil de R\$ 12.024.646,83 (doze milhões, vinte e quatro mil, seiscentos e quarenta e seis reais e oitenta e três centavos), equivalente a 23,53920847% do ativo total da RENALTEC INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. Como não será cindido nenhum passivo, a composição do patrimônio líquido a ser incorporado na NOVUM SOLARIS HOSPITALAR LTDA., resultante da cisão, pela aplicação da proporcionalidade, será de R\$ 99.494,20 (noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e vinte centavos) como capital, e de R\$ 11.925.152,63 (onze milhões, novecentos e vinte e cinco mil, cento e cinquenta e dois reais e sessenta e três centavos) como lucros acumulados.”
- XV. Vale salientar que o próprio fiscal autuante afirma que “as pessoas físicas que compunham o quadro societário da NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA, CNPJ 05.407.852/0001-11, até 31/10/2008 integravam também o quadro societário de RENALTEC, INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, CNPJ 29.341.468/0001-21”, sendo evidente que se os lucros houvessem sido distribuídos antes da cisão tal distribuição seria isenta e, caso capitalizados, gerariam igualmente custo para os acionistas nos termos do artigo 135 do Regulamento do Imposto de Renda, podendo, portanto, ser procedida posteriormente a redução de capital sem que daí decorra acréscimo patrimonial passível de tributação.

- XVI. Por fim, a afirmação constante do item (iv) anterior, no sentido de que não foi verificada qualquer contraprestação da Impugnante em face da incorporação da parcela cindida da RENALTEC INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. ao seu patrimônio é igualmente improcedente em razão do simples fato de o próprio conceito de cisão não pressupor qualquer contraprestação. Ora, se houve a incorporação de novo patrimônio à Impugnante, a única contrapartida devida no caso é a emissão de novas quotas em benefício dos sócios detentores daquela parcela cindida, conforme dispõe o artigo 229 da Lei das S.A., tendo sido este o procedimento adotado pela Impugnante.
- XVII. No que diz respeito à alegação de simulação, a autoridade lançadora entendeu que a Impugnante teria simulado uma incorporação de parcela cindida da RENALTEC, de modo a mascarar o verdadeiro negócio jurídico entabulado (o negócio jurídico dissimulado), que seria um simples distrato de sociedade por quebra de *affectio societatis*.
- XVIII. No entanto, não há que se falar em simulação no caso concreto, pelo simples fato de a Impugnante não ter omitido, nem ter procurado omitir qualquer elemento pertinente à operação em exame, os quais foram devidamente registrado nos órgãos competentes e acessíveis ao público.
- XIX. Muito embora tenha de fato ocorrido quebra da *affectio societatis*, uma vez que o claro objetivo das partes era realmente separar a administração e a propriedade dos negócios realizados pela Impugnante e pela RENALTEC, porém, nunca houve a intenção de qualquer das partes de se retirar do negócio de forma a ensejar a efetiva dissolução das sociedades ou a apuração de haveres de algum sócio, conforme restou claro no próprio Termo de Verificação Fiscal, que afirma que a “Alteração do Contrato Social nº 07 de 31/10/2008 prestou-se ao fim inicialmente pretendido que era separar os sócios”.
- XX. E a cisão, diferentemente da dissolução, é justamente o mecanismo societário previsto na legislação em vigor para dividir sociedades, exatamente como se procedeu.
- XXI. A suposta inexistência de “contraprestação do cessionário ao cedente”, alegada pelo ilustre fiscal autuante em relação às permutas de quotas objeto da 7ª Alteração do Contrato Social da Impugnante também não vale à descaracterização da efetiva ocorrência prévia de operação de cisão seguida de incorporação, uma vez que o próprio conceito de permuta pressupõe a troca de bens, no caso, quotas de diferentes sociedades. Ora, se determinada pessoa física recebeu quotas da Impugnante, em contrapartida, esta obrigou-se a entregar quotas da RENALTEC INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. a outra pessoa física então sócia de ambas as sociedades. A existência ou não de torna é questão distinta, que depende exclusivamente do valor atribuído pelas partes aos bens permutados, e que de qualquer modo não tem qualquer relação com a cisão ocorrida e principalmente com o auto de infração

lavrado, que diz respeito a distribuições de lucros ocorridas antes das permutas.

XXII. Não obstante, se houvesse, de fato, ocorrido simulação no caso concreto em razão de suposta ocultação da real intenção das partes de promover a retirada de sócios, de qualquer modo a consequência jamais seria a descaracterização dos pagamentos de dividendos, qualificando-os como pagamentos sem causa, mas apenas a necessidade de apuração de haveres dos sócios. E, nesse caso, não seria devido qualquer valor a título de imposto de renda.

XXIII. Dispõe o artigo 238 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, apontado pelo próprio fiscal autuante no Termo de Verificação Fiscal, *verbis*:

“Art. 238. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).”

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto devido pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22, § 1º).

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22, § 2º).”

XXIV. A leitura do caput e do parágrafo 1º desse dispositivo deixa claro que, na hipótese de retirada de sócio, apenas e tão somente a devolução de bens e direitos por valor de mercado gera ganho de capital tributável pelo imposto sobre a renda. Assim, considerando que, no caso concreto, toda a operação de cisão efetivamente realizada e documentada foi realizada a valor contábil, tivesse de fato ocorrido a ocultação da real intenção das partes de dissolver a sociedade, jamais haveria qualquer consequência tributária para a Impugnante.

XXV. Por fim, também não se atentou o d. fiscal autuante para o fato de que no exercício de 2007, ou seja, posteriormente à incorporação da parcela cindida da RENALTEC, a Impugnante registrou lucro líquido em montante suficiente para fazer frente à totalidade dos valores pagos a seus sócios a título de distribuição de dividendos. Com efeito, conforme consta da “Demonstração de Resultado para os Exercícios Findos em 31.12.2007 e 31.12.2006” e do “Balanço Patrimonial em 31.12.2007 e 31.12.2006” (fls. 368/369), a Impugnante registrou lucro líquido do exercício de 2007

no valor de R\$ 16.533.784,61, valor este muito superior ao montante total dos dividendos distribuídos aos sócios da Impugnante entre janeiro e outubro de 2008 na soma de R\$ 12.400.000,00.

- XXVI. Ora, o resultado positivo no valor de R\$ 16.533.784,61 ao final do exercício de 2007 é, por si só, suficiente para demonstrar a improcedência do auto de infração lavrado, uma vez que, ainda que o montante de R\$ 11.925.152,63 não houvesse sido vertido para o patrimônio líquido da Impugnante a título de lucros acumulados, haveria lucro passível de distribuição para fazer frente àqueles pagamentos de dividendos no valor total de R\$ 12.400.000,00.
- XXVII. Quanto à multa qualificada de 150%, a Impugnante argumentou que não omitiu nem procurou omitir qualquer elemento pertinente à operação em exame, encontrando-se tais elementos devidamente registrados nos órgãos competentes e acessíveis ao público, como a apresentação de respostas, informações e documentos solicitados pela fiscalização.
- XXVIII. Da análise da jurisprudência administrativa, conclui-se que a conduta punível com multa qualificada é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos. Assim, uma mera divergência na qualificação jurídica dos fatos não é capaz de deflagrar a aplicação da multa qualificada.
- XXIX. É certo que nas hipóteses em que se conclua que o contribuinte praticou atos de planejamento ou elisão cujos efeitos fiscais devam ser desconsiderados pela Fazenda, mas que tais atos tenham sido praticados às claras, como no caso concreto (em que sequer elisão houve), não pode ser imposta a multa qualificada, fato consagrado pela jurisprudência administrativa. Neste sentido, cita diversos acórdãos de precedentes administrativos.
- XXX. Defendeu a improcedência dos juros lançados sobre a multa de ofício, sob pena de violação não só ao próprio art. 61 da Lei n. 9.430/96 mas também aos arts. 5º, II e 150,I da CF e 97 do CTN.

DA DECISÃO DA DRJ

A **DRJ**, às fls. 391/409 dos autos, **julgou totalmente improcedente** o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
IRRF*

Ano-calendário: 2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PAGAMENTOS SEM CAUSA

Descabe impor a tributação do IRRF quando foram identificados os beneficiários e a causa dos pagamentos realizados a título de distribuição de lucros.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

Nas razões do voto do referido julgamento, a autoridade julgadora apontou os fundamentos pelo qual entendeu ser insubsistente o lançamento e, conseqüentemente, exonerou o crédito tributários de IRRF lançado.

Das razões do voto do relator, cabe destacar:

A autoridade autuante equivocou-se quanto à obrigatoriedade de capitalizar as reservas e lucros antes da cisão parcial.

O Manual de contabilidade Societária da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – editora Atlas – 2010, assim se manifesta sobre o assunto (fls.412/413):

“Recomenda-se que seja feita a capitalização dos lucros e reservas antes da operação para que a empresa nova receba os ativos e passivos, tendo como contrapartida de Patrimônio Líquido somente o capital social. Não havendo tal capitalização, o Patrimônio Líquido cindido será transferido proporcionalmente entre Capital e Reservas”

Quando o artigo 229 da Lei nº 6404/1976 menciona que o capital da companhia deve ser dividido em sendo a versão do patrimônio da pessoa jurídica parcial está contrapondo à outra hipótese, que é cisão com versão integral do patrimônio da cindida, quando a pessoa jurídica é extinta e o capital é transferido integralmente.

Outro equívoco foi a constatação de que o ativo imobilizado na sociedade cindida teria se transformado em lucro na sucessora.

No Termo de Verificação Fiscal é mencionado que o total do ativo transferido foi de R\$ 12.024.646,83 mas o aumento de capital na Novum Salutaris e a correspondente diminuição na Renaltec foi de apenas R\$ 99.494,20.

O Laudo Técnico de Avaliação de Patrimônio Líquido a Valor Contábil elaborado para fins de cisão parcial da empresa RENALTEC – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e versão da parcela cindida ao patrimônio da sociedade NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA, acostado às fls. 156/165 em atendimento à intimação de 22/02/2013 (fls. 145/146) menciona que o patrimônio líquido contábil para a data base de 31/12/2006 era conforme a seguir demonstrado:

| Patrimônio Líquido Contábil em 31 de Dezembro de 2006 | |
|--|-----------------------|
| Descrição | Valor em Reais |
| Capital social integralizado | 300.000,00 |
| Lucros acumulados | 45.957.329,97 |
| Valor de Avaliação Contábil | 46.257.329,97 |
| Quantidade de quotas integralizadas | 300.000 |
| Valor Patrimonial Unitário das quotas | R\$ 154,1910999 |

O Anexo I do Laudo demonstra que o acervo líquido a se cindido é avaliado no valor patrimonial contábil de R\$ 12.024.646,83 equivalente a 23,53920847% do ativo total da RENALTEC – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e, como não foi cindido nenhum passivo, a composição do patrimônio líquido a ser incorporado na NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA pela aplicação da proporcionalidade se deu no valor de R\$ 99.494,20 como capital e de R\$ 11.925.152,63 como lucros acumulados.

A seguir é reproduzido o Balanço Patrimonial que apresenta as contas antes da Cisão, o acervo que foi cindido e incorporado ao patrimônio da sociedade NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA, bem como os saldos das contas após o evento.

Processo nº 18470.722421/2013-47
Acórdão n.º 2102-003.224

S2-C1T2

Fl. 435

RENAL-TEC – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

BALANÇO PATRIMONIAL

(Valores monetários em reais- R\$1,00)

Data Base 31 de dezembro de 2006

ANEXO I

Página 01/02

| DESCRIÇÃO | Antes da Cisão | Acervo Cindido e Incorporado Novum Salutaris Hospitalar Ltda. | Depois da Cisão |
|---------------------------------------|-------------------------|---|-------------------------|
| | Saldos em 31/12/2006 | | Saldos em 31/12/2006 |
| ATIVO | | | |
| Circulante | | | |
| Disponível | 18.072.482,98 | 1.000.000,00 | 17.072.482,98 |
| Caixa e bancos | 2.246.334,70 | 1.000.000,00 | 1.246.334,70 |
| Aplicações de Liquidez Imediata | 15.826.148,28 | | 15.826.148,28 |
| Realizável a curto prazo | 29.735.868,94 | 10.831.728,47 | 18.904.140,47 |
| Duplicatas a Receber | 13.599.162,76 | | 13.599.162,76 |
| Outros Valores a Receber | 459.015,86 | | 459.015,86 |
| Adiantamentos Concedidos | 12.918,00 | | 12.918,00 |
| Impostos e Contribuições a Compensar | 522.475,65 | | 522.475,65 |
| Depósitos em Garantia | 7.500,00 | | 7.500,00 |
| Aplicações de Curto Prazo | 276.391,09 | | 276.391,09 |
| Estoques | 14.858.405,58 | 10.831.728,47 | 4.026.677,11 |
| Despesas do exercício seguinte | 21.599,58 | | 21.599,58 |
| | <u>47.829.951,50</u> | <u>11.831.728,47</u> | <u>35.998.223,03</u> |
| Realizável a longo prazo | | | |
| Imposto de renda a compensar | 4.993,32 | | 4.993,32 |
| | <u>4.993,32</u> | <u>0,00</u> | <u>4.993,32</u> |
| Permanente | | | |
| Imobilizado | 3.248.535,09 | 192.918,36 | 3.055.616,73 |
| Imobilizado de uso | 3.329.796,35 | 254.278,89 | 3.075.517,46 |
| Bens de renda | 1.908.557,52 | | 1.908.557,52 |
| Direito de uso | 193.273,32 | 38.000,00 | 155.273,32 |
| Benfeitorias | 234.791,82 | | 234.791,82 |
| Adiantamentos imobilizado | 22.292,08 | | 22.292,08 |
| (-) Deprec. e amortizações acumuladas | (2.440.176,00) | (99.360,53) | (2.340.815,47) |
| | <u>3.248.535,09</u> | <u>192.918,36</u> | <u>3.055.616,73</u> |
| Total do ATIVO | <u>51.083.479,91</u> | <u>12.024.646,83</u> | <u>39.058.833,08</u> |

RENAL-TEC – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
BALANÇO PATRIMONIAL
(Valores monetários em reais- R\$1,00)
Data Base 31 de dezembro de 2006

ANEXO I

Página 02/02

| DESCRIÇÃO | Antes da Cisão | Acervo Cindido e Incorporado | Depois da Cisão |
|--|-----------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|
| | Saldos em 31/12/2006 | Novum Salutaris Hospitalar Ltda. | Saldos em 31/12/2006 |
| PASSIVO | | | |
| Circulante | | | |
| Fornecedores | 2.520.002,87 | | 2.520.002,87 |
| Outras obrigações | 2.306.147,07 | | 2.306.147,07 |
| Fiscais | 1.518.241,39 | | 1.518.241,39 |
| Trabalhistas e previdenciária | 733.702,43 | | 733.702,43 |
| Administrativas | 54.203,25 | | 54.203,25 |
| Lucros a distribuir | 0,00 | | 0,00 |
| | <u>4.826.149,94</u> | <u>0,00</u> | <u>4.826.149,94</u> |
| Patrimônio Líquido | | | |
| Capital social | 300.000,00 | 99.494,20 | 200.505,80 |
| Lucros acumulados | 45.957.329,97 | 11.925.152,63 | 34.032.177,34 |
| | <u>46.257.329,97</u> | <u>12.024.646,83</u> | <u>34.232.683,14</u> |
| Total do PASSIVO | <u>51.083.479,91</u> | <u>12.024.646,83</u> | <u>39.058.833,08</u> |
| Total do Acervo Líquido Cindido | | <u>12.024.646,83</u> | |

Anexo do Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido Contábil, na data base 31/12/2006, emitido em 29 de janeiro de 2007.

O que se constata não é a transformação do ativo imobilizado na cindida em lucro na sucessora mas a transferência da cindida para a cindenda tanto de ativos como de passivos não exigíveis em idênticos valores.

Com efeito, a transferência de ativos se deu nos estoques e disponibilidades em um total de R\$ 11.831.728,47 bem como de Imobilizado de uso e direitos de uso classificados no ativo permanente no valor líquido (descontada a depreciação e amortizações acumuladas) no valor de R\$ 192.918,36. No passivo as parcelas transferidas para a empresa cindenda foram R\$ 99.494,20 de capital e R\$ 11.925.152,63 de Lucros Acumulados. Inexistiu a susposta transformação de ativo imobilizado na cindida em lucro na sucessora.

...

Concluo que nada há comprovado que possa indicar que a cisão da RENALTEC – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, com a versão parcial do seu patrimônio incorporado ao da NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA tenha tido o propósito de evasão fiscal e, por conseqüência, exonero a

atuada da cobrança do IRRF incidente sobre os pagamentos considerados sem causa no valor principal total de R\$ 4.086.196,57 e dos seus consectários.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Há recurso de ofício tendo em vista que o valor exonerado de tributo e encargos é superior ao limite de alçada determinado pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00).

Este recurso de ofício compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 195/215 dos autos, a autoridade fiscal lavrou o presente auto de infração de IRRF por entender que a empresa contribuinte efetuou pagamentos aos seus sócios no total de R\$ 11.925.152,63, entre janeiro/2008 e outubro/2008, classificando-os como sem causa em detrimento da classificação original de distribuição de dividendos.

Para sustentar a sua argumentação, a autoridade lançadora afirmou que a operação de cisão da empresa RENALTEC INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. e posterior incorporação da parcela vertida à empresa NOVUM SALUTARIS HOSPITALAR LTDA. (ora RECORRIDA) foi um “planejamento engenhoso” utilizado para “dissimular a ocorrência do fato gerador mediante suas características essenciais”.

O fiscal entendeu que como os sócios da NOVUM SALUTARIS integravam também o quadro societário da RENALTEC, após a decisão de divisão em dois grupos, deveria ter sido realizada a apuração de haveres e, posteriormente, o cálculo do ganho de capital, com o respectivo recolhimento do imposto de renda devido.

Entendo equivocada esta premissa adotada pela fiscalização e concordo com a decisão proferida em primeira instância, pelas razões a seguir.

O primeiro ponto da minha discordância é com a alegada aparência de simulação tributária. A operação realizada pela empresa RECORRIDA e a RENALTEC é típica e comum na vida empresarial, quando grupos de pessoas decidem - mutuamente - não mais participar de negócios que detinham em conjunto. Aqui nem interessa adentrar no mérito da legalidade de um planejamento tributário, pois sequer enxergo razões de economia tributária que tenham motivado a operação.

Não pode a autoridade fiscal presumir que “a intenção nunca foi cindir parte de RENALTEC para incorporá-la a NOVUM SALUTARIS” por entender que o negócio jurídico examinado seria, na verdade, o distrato de sociedade por quebra da *affectio societatis*.

No caso concreto, em que todos os sócios pretendiam continuar a exploração de determinado negócio, não se pode exigir que seja perfilhado o caminho mais oneroso, qual seja, a dissolução da sociedade (ou resolução em relação aos sócios retirantes) com a apuração de haveres e a posterior constituição de nova sociedade para a exploração do mesmo negócio. Tal medida seria muito dispendiosa para a sociedade e os sócios, além de ser uma exigência antieconômica, pois vai de encontro ao art. 170 da Constituição Federal na medida em que cria empecilhos à continuação da exploração e exercício da atividade econômica.

Os sócios da RENALTEC eram, também, os sócios da NOVUM SALUTARIS. Portanto, não houve razões para impedir a cisão de uma das sociedades (RENALTEC), com a posterior incorporação da parte cindida pela NOVUM SALUTARIS, e a reorganização do quadro societários de modo a separar a propriedade dos negócios de acordo com a vontade dos sócios.

A Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.) introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a cisão de sociedades. De acordo com o art. 229 da referida lei, existem dois modelos de cisão: **a total**, quando houver versão de todo o patrimônio da sociedade cindida e a sua consequente extinção; e **a parcial**, quando apenas uma parcela da sociedade cindida é transferida para outra(s) sociedade(s), não ocorrendo a extinção da cindida; a conferir:

“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 assembléia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia 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. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)”

Neste sentido, a cisão é uma operação com regras próprias que não se confunde com o instituto da dissolução. Por tal motivo, no caso concreto, não se pode entender que houve a dissolução da sociedade, ou mesmo a resolução da mesma em relação a um outro sócio, a ensejar a apuração de haveres. Sobretudo quando a intenção dos sócios é continuar na exploração do negócio.

Nas lições de Modesto Carvalhosa:

“A cisão pode ou não acarretar a extinção da sociedade cindida. Em ambos os casos, não se aplicam os institutos da dissolução e da liquidação. A cisão, portanto, pode ou não ser causa de extinção, por força do art. 219, II, não se confundindo com a liquidação, embora haja partilha indireta do ativo da sociedade cindida entre os seus sócios, na medida em que a transferência do seu patrimônio social se faz diretamente a favor das sociedades dela resultantes. Ademais, na cisão não há liquidação de obrigações e de débitos (art. 214) previamente à consumação do negócio, pois as obrigações da cindida passam às sociedades constituídas com as parcelas do patrimônio daquela no estado contratual e extracontratual em que se encontravam no momento da consumação do negócio, vale dizer, da subscrição do capital das novas ou existentes sociedades. Assim, embora não haja liquidação, os sócios das sociedades beneficiárias recebem indiretamente parcela desse patrimônio líquido cindido, através de ações ou quotas que recebem pela subscrição que diretamente fazem do capital das sociedades novas ou existentes.”

*(CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. 4º Volume, tomo I. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.332-333)*

Ou seja, não havendo determinação legal que impedisse a cisão parcial da RENALTEC e versão dessa parcela do patrimônio cindido para a RECORRIDA, deve ser entendida como legítima a operação realizada, não podendo a operação societária descrita nos autos ser classificada como simulação.

Neste ponto, entendo que também encontra-se equivocado o lançamento no que diz respeito aos procedimentos contábeis adotados na cisão.

É que, no entender da autoridade fiscal, no caso de cisão parcial, o capital social da sociedade cindida seria o único componente do Patrimônio Líquido a ser dividido. Ou seja, as reservas de lucros (se existentes) deveriam ser incorporadas ao capital social antes da cisão (vide fl. 201). No entanto, o art. 229 da Lei das S.A. não prevê a adoção dessa capitalização prévia:

“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.”

A divisão do capital prevista no dispositivo transcrito é uma determinação legal para que, nas operações de cisão parcial, seja realizada a necessária divisão do capital da sociedade cindida. Não é, portanto, uma obrigação de somente dividir o capital social como único elemento do passivo a ser cindido, mas sim uma determinação para que o capital seja dividido, independentemente das divisões de outras contas do patrimônio líquido.

Conforme já observado pela autoridade julgadora de primeira instância, o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI recomenda que seja feita a capitalização das reservas antes da cisão. No entanto, caso não seja realizada tal capitalização, **o Patrimônio Líquido cindido deve ser transferido proporcionalmente entre Capital e Reservas:**

“Recomenda-se que seja feita a capitalização dos lucros e reservas antes da operação para que a empresa nova receba os ativos e passivos, tendo como contrapartida de Patrimônio Líquido somente o capital social. Não havendo tal capitalização, o Patrimônio Líquido cindido será transferido proporcionalmente entre Capital e Reservas”

(IUDÍCIBUS, Sérgio de et. al. Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2010. p. 414-415)

Ou seja, a capitalização dos lucros e reservas antes da cisão é uma recomendação, não uma obrigação.

De acordo com os documentos acostados aos autos, relativos à operação de cisão da RENALTEC (fls. 155/165), a parcela do patrimônio vertida para a sociedade NOVUM SALUTARIS foi de R\$ 12.024.646,83, englobando bens do ativo registrados sob as rubricas “disponível” (R\$ 1.000.000,00), “realizável a curto prazo” (R\$ 10.831.728,47) e “permanente” (R\$ 192.918,36), conforme abaixo descrito (fl. 162):

RENAL-TEC - INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

BALANÇO PATRIMONIAL

(Valores monetários em reais- R\$1,00)

Data Base: 31 de dezembro de 2006

ANEXO I

Página 01/02

| DESCRIÇÃO | Antes da Cisão | Acervo Cindido e Incorporado | Depois da Cisão |
|---------------------------------------|-------------------------|-------------------------------------|-------------------------|
| | Saldos em 31/12/2006 | Novum Salutaris Hospitalar Ltda. | Saldos em 31/12/2006 |
| ATIVO | | | |
| Circulante | | | |
| Disponível | 18.072.482,98 | 1.000.000,00 | 17.072.482,98 |
| Caixa e bancos | 2.246.334,70 | 1.000.000,00 | 1.246.334,70 |
| Aplicações de Liquidez Imediata | 15.826.148,28 | | 15.826.148,28 |
| Realizável a curto prazo | 29.735.868,94 | 10.831.728,47 | 18.904.140,47 |
| Duplicatas a Receber | 13.599.162,76 | | 13.599.162,76 |
| Outros Valores a Receber | 459.015,86 | | 459.015,86 |
| Adiantamentos Concedidos | 12.918,00 | | 12.918,00 |
| Impostos e Contribuições a Compensar | 522.475,65 | | 522.475,65 |
| Depósitos em Garantia | 7.500,00 | | 7.500,00 |
| Aplicações de Curto Prazo | 276.391,09 | | 276.391,09 |
| Estoques | 14.858.405,58 | 10.831.728,47 | 4.026.677,11 |
| Despesas do exercício seguinte | 21.599,58 | | 21.599,58 |
| | <u>47.829.951,50</u> | <u>11.831.728,47</u> | <u>35.998.223,03</u> |
| Realizável a longo prazo | | | |
| Imposto de renda a compensar | 4.993,32 | | 4.993,32 |
| | <u>4.993,32</u> | <u>0,00</u> | <u>4.993,32</u> |
| Permanente | | | |
| Imobilizado | 3.248.535,09 | 192.918,36 | 3.055.616,73 |
| Imobilizado de uso | 3.329.796,35 | 254.278,89 | 3.075.517,46 |
| Bens de renda | 1.908.557,52 | | 1.908.557,52 |
| Direito de uso | 193.273,32 | 38.000,00 | 155.273,32 |
| Benefitorias | 234.791,82 | | 234.791,82 |
| Adiantamentos imobilizado | 22.292,08 | | 22.292,08 |
| (-) Deprec. e amortizações acumuladas | (2.440.176,00) | (99.360,53) | (2.340.815,47) |
| | <u>3.248.535,09</u> | <u>192.918,36</u> | <u>3.055.616,73</u> |
| Total do ATIVO | <u>51.083.479,91</u> | <u>12.024.646,83</u> | <u>39.058.833,08</u> |

Em contrapartida, o total do passivo cindido também foi da ordem de R\$ 12.024.646,83, e foi composto pelo “capital social” (R\$ 99.494,20) e “lucros acumulados” (R\$ 11.925.152,63), de acordo com o laudo de avaliação do acervo cindido (fl. 163):

Processo nº 18470.722421/2013-47
Acórdão n.º 2102-003.224

S2-C1T2

Fl. 442

RENAL-TEC – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
BALANÇO PATRIMONIAL
(Valores monetários em reais- R\$1,00)
Data Base 31 de dezembro de 2006

ANEXO I
Página 02/02

| DESCRIÇÃO | Antes da Cisão | Acervo Cindido e Incorporado | Depois da Cisão |
|--|-------------------------|-------------------------------------|-------------------------|
| | Saldos em 31/12/2006 | Novum Salutaris Hospitalar Ltda. | Saldos em 31/12/2006 |
| PASSIVO | | | |
| Circulante | | | |
| Fornecedores | 2.520.002,87 | | 2.520.002,87 |
| Outras obrigações | 2.306.147,07 | | 2.306.147,07 |
| Fiscais | 1.518.241,39 | | 1.518.241,39 |
| Trabalhistas e previdenciária | 733.702,43 | | 733.702,43 |
| Administrativas | 54.203,25 | | 54.203,25 |
| Lucros a distribuir | 0,00 | | 0,00 |
| | <u>4.826.149,94</u> | <u>0,00</u> | <u>4.826.149,94</u> |
| Patrimônio Líquido | | | |
| Capital social | 300.000,00 | 99.494,20 | 200.505,80 |
| Lucros acumulados | 45.957.329,97 | 11.925.152,63 | 34.032.177,34 |
| | <u>46.257.329,97</u> | <u>12.024.646,83</u> | <u>34.232.683,14</u> |
| Total do PASSIVO | <u>51.083.479,91</u> | <u>12.024.646,83</u> | <u>39.058.833,08</u> |
| Total do Acervo Líquido Cindido | | <u>12.024.646,83</u> | |

Anexo do Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido Contábil, na data base 31/12/2006, emitido em 29 de janeiro de 2007.

Conforme as informações extraídas dos documentos relativos à operação de cisão da RENALTEC, o valor total do ativo cindido foi de R\$ 12.024.646,83 que, logicamente, também foi o valor correspondente ao passivo vertido. Tendo em vista que nenhum passivo (obrigações perante terceiros) foi cindido, o valor de R\$ 12.024.646,83 originou-se do patrimônio líquido da Renal-Tec (obrigações perante os sócios), sendo incorporado à Novum Salutaris valores do “capital social” (R\$ 99.494,20) e dos “lucros acumulados” (R\$ 11.925.152,63), apurados mediante a proporcionalidade.

Neste sentido, importante apresentar trecho da conclusão exposta no Laudo de Avaliação de Acervo Cindido (fl. 160):

Conforme demonstrado no ANEXO I, o acervo líquido a ser cindido é avaliado no valor patrimonial contábil de R\$ 12.024.646,83 (doze milhões, vinte e quatro mil, seiscentos e quarenta e seis reais e oitenta e três centavos), equivalente a 23,53920847% do ativo total da **RENAL-TEC – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.** Como não será cindido nenhum passivo, a composição do patrimônio líquido a ser incorporado na **NOVUM SOLARIS HOSPITALAR LTDA.**, resultante da cisão, pela aplicação da proporcionalidade, será de R\$ 99.494,20 (noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e vinte centavos) como capital, e de R\$11.925.152,63 (onze milhões, novecentos e vinte e cinco mil, cento e cinquenta e dois reais e sessenta e três centavos) como lucros acumulados.

Em sua defesa, a RECORRIDA afirma e comprova que a incorporação da parcela cindida da RENALTEC foi realizada “linha à linha”, sendo a parcela do ativo vertido registrada na sucessora nos exatos termos em que estavam registradas na cindida, o mesmo ocorrendo em relação às parcelas vertidas do passivo.

Portanto, não prospera a acusação da autoridade fiscal de que houve “transformação” do ativo imobilizado da RENALTEC em lucros acumulados na NOVUM SALUTARES, na medida em que os lucros incorporados pela sociedade sucessora já existiam na cindida.

Quando há uma operação de cisão parcial cuja parcela do patrimônio seja vertida em sociedade já existente, o art. 229, §3º, da Lei das S.A. prevê que devem ser observadas as regras sobre incorporação (art. 227 da Lei da S.A.).

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Sobre a transferência do Patrimônio Líquido “linha por linha”, são as lições do professor Bulhões Pedreira:

“Na transferência ‘linha por linha’, o patrimônio líquido é vertido com a classificação com que se acha registrado na sociedade incorporada, fundida ou cindida: o valor do capital social é utilizado na formação desse capital e o excesso nas mesmas contas de reservas de capital, reservas de lucros e lucros acumulados em que se acha escriturado.

A lei não contém norma sobre o tratamento a ser dado ao patrimônio líquido da incorporada que excede do aumento do capital da incorporadora e nessa matéria prevalece o princípio da liberdade de contratar. São válidas, portanto, as estipulações do protocolo de incorporação que destinam esse excesso à formação tanto de reserva de capital (se o preço de emissão das ações é maior do que a contribuição para o capital social) quanto de reserva de lucros ou de lucros acumulados; mas, nesta última hipótese, a liberdade de contratar é limitada pela norma do artigo 201 da LSA [Lei das S.A.], que somente admite

pagamento de dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros (exceto a legal).

Se o excesso de patrimônio líquido acha-se registrado na incorporada como reserva de lucros ou lucros acumulados, a incorporada, fundida ou cindida está legalmente autorizada a utilizar essa parte do seu patrimônio líquido para distribuir dividendos e não há por que proibir que sua sucessora continue com essa faculdade, desde que, obviamente, a reserva de lucros ou os lucros acumulados não sejam absorvidos por prejuízo; mas as partes no negócio de incorporação não podem validamente estipular no protocolo que o patrimônio líquido escriturado como capital social ou reserva de capital seja registrado pela sucessora como reserva de lucros ou lucros acumulados, pois a utilização dessa parte do patrimônio líquido para distribuir dividendos violaria o artigo 201 da LSA. Esse dispositivo, que contém uma das normas básicas de aplicação do princípio da intangibilidade do capital social, foi introduzido na legislação para evitar o expediente – utilizado no Século XIX, logo após a liberdade de constituição das companhias – de distribuir, à conta do capital social, dividendos falsos (porque não tinham origem em lucros ganhos pela companhia) com o fim de induzir em erro os investidores do mercado sobre a rentabilidade da companhia ao deliberarem subscrever aumentos do capital social.”

*(BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Título VIII: Reorganização”. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz.; lamy filho, Alfredo (coord.) **Direito das Companhias**. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1.783-1.784)*

Conforme já exposto, a cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação. Sendo assim, o art. 227 da Lei das S.A. prevê que a incorporadora **sucede** a incorporada **em todos os direitos e obrigações** em relação ao patrimônio incorporado.

Neste sentido, sendo os lucros uma obrigação da sociedade perante os sócios, a parcela do patrimônio vertida poderá, muito bem, conter valores de lucros acumulados (passíveis de distribuição), e a sociedade já existente que absorver a parcela do patrimônio da cindida sucederá esta em relação a tal obrigação (distribuição de dividendos).

Portanto, se uma empresa A possui reserva de lucros passíveis de distribuição aos sócios antes da cisão, e, em decorrência de uma operação de cisão, parcela do seu patrimônio for vertida para uma empresa B já existente, esta última será a sucessora de tal obrigação, uma vez que não será alterada a natureza da conta dos lucros passíveis de distribuição.

Portanto, entendo que deve ser mantido o acórdão proferido pela DRJ de origem, que acatou a defesa da empresa contribuinte e exonerou o crédito tributário.

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de
ofício

Processo nº 18470.722421/2013-47
Acórdão n.º **2102-003.224**

S2-C1T2

Fl. 445

Assinado digitalmente

Carlos André Rodrigues Pereira Lima - Relator

CÓPIA