



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

Processo n° 10166.729539/2013-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.615 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente ORIENTE INVESTIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as provas documentais devem ser apresentadas, na impugnação, salvo quando comprovado fato superveniente. A produção de prova pericial só é determinada quando imprescindível à solução da lide.

OMISSÃO DE RECEITA. DOAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. Resta descaracterizada a omissão de receita a título de doação quando o contribuinte comprova a onerosidade da operação por meio da indicação da vontade real das partes, contabilidade e comprovantes que evidenciam o cumprimento do ônus assumido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Fez sustentação oral o Dr. José Márcio Diniz Filho, OAB 19.779/DF.

(documento assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI - Relator.

EDITADO EM: 08/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteadó, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 143/153), por meio dos quais foram constituídos os créditos tributários nos valores de R\$ 5.363.567,37 e R\$ 1.930.884,25, respectivamente de IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2010, acrescidos de multa de 75% e juros de mora.

A matéria que ora se discute foi bem relatada na decisão de primeira instância (fls. 351/365). Vejamos:

"1. Da autuação

Em síntese, a infração imputada à interessada foi a de falta de inclusão, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, do valor de R\$ 21.454.269,47, referente a doações recebidas da pessoa jurídica SA Correio Brasiliense, na forma de cessão de créditos, conforme discriminação abaixo (fls. 105):

Empresa Cedente	Devedor - anuente	Valor da Cessão
S/A Corr. Brasiliense	Diário de Pernambuco	7.603.867,77
S/A Corr. Brasiliense	Sociedade Rádio Paraíba	3.861.077,28
S/A Corr. Brasiliense	DA Investimentos	3.178.284,66
S/A Corr. Brasiliense	<u>Associados.com SA</u>	2.307.302,41
S/A Corr. Brasiliense	Editora O Diário SA	1.168.484,27
S/A Corr. Brasiliense	S/A O Norte	1.045.903,55
S/A Corr. Brasiliense	Radio Poti SA	915.999,89
S/A Corr. Brasiliense	Editora Jornal do Comércio	547.518,59
S/A Corr. Brasiliense	Empresa Pacotilha	489.851,95
S/A Corr. Brasiliense	S/A Rádio Guarani	81.061,95
S/A Corr. Brasiliense	Empresa Gráfica Cruzeiro SA	61.429,80
S/A Corr. Brasiliense	Rádio e Televisão O Norte Ltda	61.178,81
S/A Corr. Brasiliense	Televisão Borborema	58.756,80
S/A Corr. Brasiliense	S/A Diário de Borborema	44.206,69
S/A Corr. Brasiliense	Rádio FM O Norte	18.754,88
S/A Corr. Brasiliense	Rádio Bormorema SA	10.590,17
TOTAL		21.454.269,47

2. Da auditoria

O relato que respaldou a autuação, juntado às fls. 154/159, foi, em síntese, o seguinte:

- Os créditos recebidos a título não oneroso da pessoa jurídica SA Correio Brasiliense não transitaram em conta de resultado. Foram contabilizados no ativo realizável a longo prazo (subgrupo correspondentes internos – cód. 120201), tendo como contrapartida rubrica do passivo exigível a longo prazo (correspondentes internos - Correio Brasiliense – cód. 2203010006);

- Instada a comentar e justificar a falta de tributação dos valores recebidos (fls. 103/105) a interessada alegou que não se referiam a doações. Sobre o tema assim se manifestou (fls. 106):

"As cessões dos créditos relacionados no termo de constatação, pela empresa Correio Brasiliense, CNPJ 00.001.172/0001-80, à ora manifestante não foram realizadas de forma gratuita.

A contraprestação devida pela manifestante (cessionária) ao cedente (SA Correio Brasiliense), em cada cessão, é exatamente o valor do crédito cedido, conforme firmado na cláusula primeira de cada contrato de cessão apresentado à ilustre fiscalização.

A manifestante (cessionária) registrou devidamente na sua contabilidade a obrigação (dívida) com o cedente e este, por sua vez, registrou o correspondente crédito a receber.

Aduz, por fim, que as cessões dos créditos foram realizadas com o objetivo de facilitar a gestão e recebimento destes entre as empresas do grupo"

- Na cláusula primeira de todos os contratos celebrados entre a SA Correio Brasiliense e a Oriente Investimentos SA consta, respeitadas as diversidades de valores, que (fls. 53 a 86):

"Cláusula Primeira - Do objeto - O presente contrato tem como objeto a cessão do crédito consolidado que a cedente possui com a Interveniante anuente, no valor de R\$ 7.603.867,77, para a cessionária.

Parágrafo único - A presente cessão é outorgada, em caráter irrevogável e irretratável, sem ônus para quaisquer das partes, exceto os decorrentes da execução do contrato objeto desta cessão "

- Conforme texto do acordo firmado, as cessões foram realizadas sem ônus para a interessada e esta, por sua vez, não comprovou ter arcado qualquer contraprestação pela suposta aquisição dos direitos creditórios. Com base em tais fatos, as cessões de crédito foram caracterizadas como gratuitas e, em consequência, foram incluídas nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL do período.

3. Da impugnação

Em 10/12/2013 a interessada interpôs a impugnação de fls. 172/201, na qual solicita a realização de diligência, assim justificando tal pleito:

"A realização de diligência no presente caso revela-se necessária na medida em que visa o exame de provas até então ignoradas pela doughta fiscalização, tais como os registros contábeis, Livros Razão das empresas devedoras (devedores originários) e da empresa SA Correio Brasiliense (cedente).

Por meio do exame destas provas será demonstrado inexistir qualquer gratuidade nas cessões de crédito, afastando a caracterização destas como receitas de doação.

A necessidade deste procedimento probatório também fica justificada pelo direito à ampla defesa na esfera administrativa, sob pena de caracterizar cerceamento do direito de defesa do contribuinte ora impugnante. "

Quanto ao mérito, a impugnante alega a seu favor que:

1) Em relação ao caráter oneroso das cessões de crédito:

- pertence ao mesmo grupo econômico da SA Correio Brasiliense e tem como objeto a prestação de serviços de assessoria empresarial;

- A SA Correio Brasiliense, credora de várias empresas do grupo Diários Associados, cedeu à impugnante seus créditos, que totalizavam R\$ 21.454.269,47. O objetivo desta tratativa foi facilitar a gestão da dívida, centralizando o controle e a cobrança junto às diversas devedoras;

- As cessões foram realizadas em dez/2010. Todas as empresas devedoras reconheceram a dívida para com o SA Correio Brasiliense e esta transferiu seu crédito para a impugnante, que nos termos acordados, quando recebesse os valores devidos, faria o devido repasse ao cedente (SA Correio Brasiliense);

- Todos os contratos de cessão de crédito são idênticos. A variação se limita aos valores cedidos;

- O caráter oneroso das cessões de crédito pode ser detectado a partir do próprio contrato e cláusula a que se referiu a autoridade autuante, **verbis**:

"Cláusula Primeira - Do objeto - O presente contrato tem como objeto a cessão do crédito consolidado que a cedente possui com a Interveniente anuente, no valor de R\$ 7.603.867,77, para a cessionária.

Parágrafo único - A presente cessão é outorgada, em caráter irrevogável e irretratável, sem ônus para quaisquer das partes, exceto os decorrentes da execução do contrato objeto desta cessão.

- A frase "sem ônus para quaisquer das partes" quer dizer que o negócio se deu sem qualquer ônus adicional, novo, para os contratantes, pois ressaltou, na parte final, "que todos os direitos e obrigações decorrentes da execução do contrato objeto da cessão permaneceriam firmes e inalterados, cabendo à impugnante pagar ao cedente tão logo recebesse o crédito cedido "

- Merece destaque a contabilização dos fatos. Cada devedora registrou a dívida com a SA Correio Brasiliense, bem como a cessão à impugnante- (doc 05). O SA Correio Brasiliense, na qualidade de credor originário, por sua vez, registrou o crédito contra as empresas devedoras acima relacionadas, bem como a transferência destes para a impugnante, ficando credora somente dela (doc 06). Por fim, a Oriente Investimentos SA, (impugnante), registrou em seu ativo os créditos e em seu passivo a obrigação de repassar os valores recebidos;

- Os créditos cedidos nunca deixaram de ser um recebível da cedente;

- A Editora Jornal do Comércio SA pagou sua dívida (R\$ 547.518,59) em dez parcelas iguais, com a interveniência da impugnante, que retornou os valores à cedente. A cópia do contrato e dos comprovantes de pagamentos anexos comprovam a onerosidade da cessão;

- A declaração firmada pela SA Correio Brasiliense é taxativa ao esclarecer que não houve qualquer doação;

- Nas atas das Assembleias Geral Ordinária e Extraordinária da cedente (SA Correio Brasiliense), não há registros de aprovação de operações de doações, conforme exigiria, se fosse o caso, o art. 122, inciso III e VIII da Lei 6.404/76;

- Ocorreu, na verdade, negócio jurídico com natureza de cessão de direito, no qual foi preservada a obrigação de reembolsar a SA Correio Brasiliense os valores por ela originalmente cedidos;

- A existência de contrato oneroso, a forma de contabilização dos fatos pelas partes, as provas documentais, a ausência de autorização para doação nas Atas das AGEs da cedente e a efetiva existência de pagamentos já recebidos pela SA

Brasiliense são suficientes para demonstrar que as operações tributadas não correspondem a doações;

2) Da inexistência de receita passível de tributação - lançamento realizado com base em ilegalidade

- Incabível nova exigência de IRPJ e CSLL sobre os créditos cedidos na medida em que já foram tributados pela cedente. Os valores cedidos eram restituídos em igual montante, configurando verdadeiro conta corrente. Na hipótese, não há que se falar em acréscimo patrimonial ou renda;

- Não há provas de que as operações realizadas configuram doação. A partir dos fatos narrados, as conclusões foram presumidas;

- É da autoridade autuante o ônus de demonstrar os fatos que imputa ao sujeito passivo;

- A autoridade autuante alterou conceitos do direito civil, em especial o de doação, para ampliar o alcance da norma tributária. Ao fazê-lo, desrespeitou frontalmente o art. 110 do CTN; [...]”.

Examinadas as razões de defesa, a DRJ julgou os lançamentos parcialmente procedentes, afastando da base tributável apenas o montante de R\$ 547.518,59, correspondentes ao pagamento do crédito objeto de um dos contratos de cessão.

Irresignada com a parte da decisão de primeiro grau que lhe foi desfavorável, interpôs a contribuinte recurso voluntário em 17/10/2014 (fls. 374/406), reproduzindo, em resumo, os mesmos argumentos invocados na defesa.

Posteriormente, em petição datada de 26/09/2015 (fls. /437), alegando fato superveniente, a Recorrente requer a juntada dos comprovantes de pagamentos de parte dos demais créditos objeto das cessões de crédito questionadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

O recurso voluntário atende aos pressupostos processuais de admissibilidade, razão pela qual deve ser apreciado.

Primeiramente, entendo que não cabe a perícia solicitada pela Recorrente.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a produção de prova pericial deve ser determinada quando imprescindível à solução da lide.

A perícia só se mostra cabível quando for essencial para a compreensão dos fatos e o convencimento dos julgadores. Quando ausentes estes requisitos, caso dessa situação em particular, na qual os elementos dos autos já são suficientes para a resolução da controvérsia, o pedido deve ser indeferido (cf., aliás, dispõe o art. 18, do Decreto nº 70.235/72).

Nesse caso concreto, a contabilidade e os demais documentos juntados, cuja análise a interessada pleiteia, já se encontram acostados aos autos e devem ser analisados sem que seja necessária a realização de diligência.

Ou seja, para o presente julgamento, entendo prescindível a perícia requerida pela interessada e não vejo nesta negativa qualquer prejuízo à ampla defesa.

As autoridades julgadoras, pois, devem apreciar as provas conforme produzidas no processo. Como regra, a prova documental deve ser produzida na impugnação, a não ser que isso seja impraticável, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior”.

A juntada de “novos documentos” aos autos é medida, portanto, excepcional e permitida nas situações contempladas nos dispositivos citados, que devem ser interpretados de forma flexível, a meu ver, em face do princípio da verdade material.

Nesse sentido, não merece reparos a decisão de primeira instância que negou o pedido de perícia. Já no que diz respeito às novas provas juntadas, entendo que restou demonstrado que isso se deveu em virtude de fato superveniente (quitação de parte das cessões em momento posterior ao recurso), devendo ser apreciadas neste julgamento.

No mérito, a questão que se discute gira em torno da natureza das cessões de créditos celebradas entre a Recorrente e a empresa S/A Correio Braziliense: se gratuita, como afirma a fiscalização e a DRJ; ou onerosa, como afirma a interessada.

Como notou a Recorrente: *“o cerne da questão fático-jurídica objeto da autuação fiscal que visa rechaçar é saber se realmente os valores glosados pela douta fiscalização, que montam a considerável quantia de R\$ 21.454.269,47, constituem, verdadeiramente, uma doação; se positiva, tal importância seria tributável e, se negativa, tal importância não seria tributável como pretendido pelo Fisco.”* (fls. 379).

Aos olhos da fiscalização (e da DRJ), dois seriam os motivos para enquadrar as operações enquanto cessões gratuitas de créditos (doação, portanto): **(i)** a redação constante

da cláusula dos contratos (que segue o mesmo padrão em relação à empresa S/A Correio Braziliense, diferentemente de outros contratos também auditados), que expressamente reconheceria a inexistência de ônus; e **(ii)** a ausência de comprovação de qualquer pagamento à S/A Correio Braziliense pela suposta aquisição dos direitos creditórios em questão (fls. 157/158).

Já aos olhos do contribuinte, não há que se falar em doação, em síntese porque: **(i)** não há previsão contratual nesse sentido. Muito pelo contrário, o contrato, se analisado de forma sistemática, impõe sim o ônus da Recorrente devolver à Cedente o crédito que lhe foi cedido após a sua liquidação; **(ii)** a vontade das partes nunca foi a de doar os créditos; **(iii)** a contabilidade faz prova de que as cessões são onerosas; **(iv)** houve pagamento parcial, conforme comprovação feita na defesa (a própria DRJ afastou o valor comprovado da base de cálculo tributável) e reforçada em momento posterior ao recurso e **(v)** não há que se falar que a Recorrente auferiu renda.

Nesse estado de coisas, é imprescindível a investigação das provas. Trata-se de caso que demanda valoração dos documentos probatórios que o instruem, a fim de perquirir a existência ou não da onerosidade quanto à cessão dos direitos que foram objeto de questionamentos fiscais.

Do ponto de vista contratual, a controvérsia se instaura em face do parágrafo único, da cláusula primeira do contato padrão, o qual possui a seguinte redação:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO – O presente contrato tem por objeto a cessão do crédito consolidado que a CEDENTE possui com a INTERVENIENTE ANUENTE, no valor de R\$ 7.603.867,77 [...] para a CESSIONÁRIA.

Parágrafo único: A presente cessão é outorgada, em caráter irrevogável e irretratável, sem ônus para quaisquer partes, exceto os decorrentes da execução do contrato objeto desta cessão.”

Por um lado, a Fazenda argui que a literalidade do parágrafo único já revela a gratuidade do negócio (doação, portanto); por outro lado, a contribuinte sustenta que a menção a expressão *exceto os decorrentes da execução do contrato objeto desta cessão* reconhece a onerosidade quanto à devolução do crédito cedido.

Com a devida vênia, entendo que a cláusula em questão, e o próprio contrato como um todo, por si só, não são suficientes para definir a existência de onerosidade ou não do negócio jurídico celebrado. Trata-se de instrumento que não é tão preciso e que realmente dá margem para interpretações distintas quanto à sua efetiva natureza jurídica.

Isso não quer dizer, porém, que não seja possível perquirir o verdadeiro conteúdo dos contratos celebrados. Tal labor deve ser feito em conjunto com os demais elementos, devendo levar em conta a intenção das partes, substância negocial, registros contábeis e a existência ou não do pagamento pela Recorrente à S/A Correio Braziliense, como forma de evidenciar o cumprimento do alegado ônus.

No que diz respeito à intenção das partes e substância negocial, cumpre registrar, conforme demonstrado pela Recorrente (fls. 229/233), que ela é pessoa ligada à

empresa S/A Correio Braziliense, componente do Grupo Diários Associados, possuindo sócio em comum (Condomínio Acionário das Emissoras e Diários Associados).

Mais precisamente, a Recorrente foi constituída em 09/07/2010, tendo por objeto a exploração, dentre outras atividades, de “*assistência e a prestação de serviços de assessoria empresarial às Sociedades participantes e interligadas [...]*” (cf. fls. 207/226).

A empresa S/A Correio Braziliense, credora das empresas do Grupo Diário, cedeu e transferiu para a Recorrente os créditos relacionados no quadro acima (cf. fls. 63/94). Esse fato ocorreu em 31/10/2010, cinco meses após a constituição da Recorrente, que recebeu os ativos com a finalidade de centralizar e facilitar a sua gestão, numa espécie de *conta corrente*.

A Recorrente também esclarece que uma eventual doação próximo a R\$20.000.000,00 (vinte milhões) demandaria autorização estatutária expressa por parte da empresa S/A Correio Braziliense, o que nunca ocorreu (cf. AGE, AGO e Estatuto Social – fls. 337/346) justamente porque não houve doação.

Nesse ponto, realmente ao que tudo indica é que a Recorrente teria sim um motivo negocial no recebimento dos créditos, não fazendo muito sentido a alegação de que teria recebido o ativo em doação (geraria uma receita tributável contrária a qualquer propósito de negócio) proveniente de empresa ligada.

Reforçam tal assertiva os registros dos Livros Razões (dela e das demais empresas envolvidas – cedente e devedora – fls. 235/324), que demonstram que não houve lançamentos em contas de resultado, apenas nas contas patrimoniais (ativo e passivo).

Segundo os artigos 923, 924 e 925, todos do RIR/99 (aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração”.

Nesse caso concreto, a contabilidade foi em sentido oposto à doação e não pode ser desprezada. A meu ver constitui prova em favor da Recorrente.

Finalmente, a interessada demonstra (fls. 438 a 486) a ocorrência parcial de outros pagamentos relativos às cessões de crédito, realizados ao longo dos meses de fevereiro a julho de 2015 (posterior à interposição do recurso, portanto).

Não custa lembrar que o presente lançamento partiu, além da literalidade do contrato, da premissa de que não teria havido comprovação do cumprimento do ônus contratual, qual seja, o pagamento ao credor após liquidação do crédito cedido à Recorrente.

Já em sede de defesa a contribuinte demonstrou o pagamento parcial, que foi excluído da base tributável pela decisão de primeiro grau. Ao assim admitir, entendo que a tese da doação começou no mínimo a se "fragilizar".

Com a juntada, então, de novos pagamentos efetuados pela Recorrente à empresa credora S/A Correio Braziliense, é conclusão lógica que a caracterização de doação não tem como mais se sustentar.

O conjunto probatório trazido aos autos pela Recorrente, a meu ver, é capaz de afastar o enquadramento de doação às cessões de crédito por três motivos: **(i)** pela prevalência da vontade das partes, que se manifestaram contrariamente ao caráter de gratuidade das operações; **(ii)** pelos lançamentos contábeis, que sempre refletiram a onerosidade das operações; e **(iii)** porque houve devolução (ainda que parcial) de recursos ao Credor, o que evidencia o ônus assumido.

Diante disso, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI - Relator