



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

Processo n° 10660.001404/2009-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.037 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Lucro Presumido
Recorrente EXPORTADORA VARGINHA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE DIREITOS. PRECATÓRIOS.

Os ganhos de capital decorrentes de cessão de direitos não constituem receita operacional, devendo ser adicionados à base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. LEI N° 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade, por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, do § 1o do art. 3o da Lei n° 9.718/98, que ampliou o conceito de faturamento para fins de tributação do PIS/PASEP e da COFINS, deve ser cancelado o lançamento referente às receitas advindas da cessão de crédito, conforme permissivo introduzido no art. 26-A do Decreto n° 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Acompanham o relator pelas conclusões os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e Ricardo Marozzi Gregório.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: José Evande Carvalho Araújo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho e. João Otávio Oppermann Thomé.

Relatório

A empresa recorre do Acórdão nº 09-28.939 exarado pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora/MG, fls. 846 e segs., em sessão de 08/04/2010, que julgou parcialmente procedente o lançamento nos termos da Ementa que ora transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS

Os negócios formalizados a título de "planejamento fiscal" ou "negócio jurídico indireto" não são válidos por si mesmos, devendo sua validade ser verificada à luz da teoria dos fatos jurídicos; e se constatada a presença de simulação, configurada pela divergência entre a vontade manifestada e a vontade real, devem ser desconsiderados.

SOLIDARIEDADE PASSIVA E RESPONSABILIDADE PESSOAL. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Nos casos de fraude, simulação e prática de outros atos ilícitos os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias e penalidades.

MULTA QUALIFICADA - Ocorrendo simulação com evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade, por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de faturamento para fins de tributação do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser cancelado o lançamento referente às receitas advindas da cessão de crédito, conforme permissivo introduzido no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação.

À DRF/VAR/MG para ciência, ressaltando-se o direito de interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, e demais providências cabíveis.

(...)

O Relatório do referido Acórdão assim dispôs:

Relatório

Para a empresa EXPORTADORA VARGINHA LTDA foram lavrados, em 10/12/2009, os Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$1.657.986,00 (fls. 02 a 04), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$622.897,33 (fls. 05 a 08), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no valor de R\$207.632,35 (fls. 09 a 11) e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep, no valor de R\$44.986,93 (fls. 12 a 14), totalizando crédito tributário no montante de R\$2.533.502,61, com juros de mora calculados até 30/11/2009.

As infrações apontadas nos autos de Infração são:

IRPJ

001 - RECEITA NÃO OPERACIONAL OMITIDA - A PARTIR DO AC 93 OMISSÃO DE RECEITA - DEMAIS RESULTADOS - AC 2005

CSLL sobre omissão de receita não operacional

CSLL sobre omissão de receita não operacional a partir do AC 97 COFINS

Omissão de Receita PIS

PIS sobre omissão de Receita Falta/Insuficiência do PIS

A multa aplicada foi de 150%.

Às fls. 16 a 32, encontra-se o Termo de Verificação Fiscal - TVF, do qual se destacam os trechos a seguir:

2. A diligência fiscal na Exportadora Varginha (MPF-Diligência nº 06.1.06.00-2008-00590-3) que posteriormente foi convertida em fiscalização, resultou do procedimento fiscal nos seus sócios - ALYSON CARVALHO ROCHA, CPF 984.440.426-68, e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, CPF 860.582.666-53, relativo aos lucros e dividendos distribuídos por essa empresa.

(...)

6. Da análise do Contrato Social e das respectivas alterações contratuais da EXPORTADORA VARGINHA, constatou-se a realização de um procedimento de

cisão parcial envolvendo esta empresa e a empresa COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA (mesmos sócios da Exportadora Varginha), CNPJ 20.694.816/0001-70, relativo ao ano-calendário de 2005, conforme literalmente descrito abaixo:

"Os sócios resolvem e deliberam, por acordo unânime, cindir o patrimônio da EXPORTADORA VARGINHA LTDA em R\$ 3.318.816,00 (três milhões, trezentos e dezoito mil e oitocentos e dezesseis reais) vertendo-o para as sociedades EMBRASIL - EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA LTDA, estabelecida na Rodovia BR 040 s/n, KM 517, Bairro Liberdade, Ribeirão da Neves/MG, CNPJ 19.166.917/0001-99, conforme laudo de avaliação e protocolo de cisão parcial firmado entre as sociedades em 12/12/2003" (3º Alteração EXPORTADORA VARGINHA)."

"Os sócios resolvem e deliberam, por acordo unânime, cindir o patrimônio da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA em R\$ 1.708.545,00 (um milhão setecentos e oito mil quinhentos e quarenta e cinco reais) vertendo-o para a sociedade EMBRASIL - EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA LTDA, estabelecida na Rodovia BR 040 s/n, KM 517, Bairro Liberdade, Ribeirão da Neves/MG, CNPJ 19.166.917/0001-99, conforme laudo de avaliação e protocolo de cisão parcial firmado entre as sociedades em 10/05/2005" (18ª Alteração contratual da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA.)."

20. Em resumo, com base nas informações analisadas nos tópicos anteriores acerca da distribuição de lucros no ano-calendário de 2005, concluímos que:

1º A comprovação da distribuição de lucros pela empresa EXPORTADORA VARGINHA se efetuou através de transferências on line depositadas diretamente na conta corrente conjunta dos sócios da referida empresa, ALYSON CARVALHO ROCHA e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, não oriundas da EXPORTADORA VARGINHA, que segundo o contribuinte distribuiu lucros aos mesmos, mas sim originárias da empresa EMBRASIL-EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA, de acordo com os esclarecimentos prestados e documentos bancários apresentados pelo próprio contribuinte, fls. 89 a 105.

2º Da análise dos livros contábeis da EXPORTADORA VARGINHA constatamos que os valores recebidos da EMBRASIL no ano-calendário de 2005, não transitaram por sua contabilidade, já que foram depositados diretamente na conta corrente conjunta dos sócios, caracterizando uma omissão de receita, de acordo com os arts. 521 e 528 do RIR/99, considerando que essa receita se originou de uma real cessão de crédito e não de uma suposta cisão parcial.

Concluiu-se também pela caracterização da sujeição passiva solidária dos sócios da interessada Adriano Ferreira Sodré, CPF 860.582.666-53, e Alyson Carvalho Rocha, CPF 984.440.426-68, nos termos do CTN, arts. 124, e 135, tendo sido lavrado o termo correspondente (fls. 43/44).

Inconformados com o presente lançamento, do qual tiveram ciência, por via postal, conforme Aviso de Recebimento - ARs, fls. 664/665, a contribuinte e os sócios, na condição de responsáveis solidários, apresentaram, em conjunto, as alegações expendidas na peça impugnatória, fls. 668 a 728, distribuídas conforme tópicos abaixo:

TEMPESTIVIDADE

DOS FATOS

DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE NOS ATOS DE CISÃO PARCIAL DA EMPRESA IMPUGNANTE E A IMPOSSIBILIDADE DE AGRAVAMENTO DA MULTA DE 150%

3.1. DA LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO DE CISÃO SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO.

Da inexistência de simulação.

Da ausência de fundamentação para desconsideração das operações de reorganização societária praticadas licitamente pela impugnante

C) Do ato jurídico perfeito e do planejamento tributário

D) Da inexistência de razões para agravamento da multa no percentual de 150% da exação fiscal

3.2 DA UTILIZAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO PELA EMPRESA CESSIONÁRIA/INCORPORADORA.

DA INEXISTÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL DOS SÓCIOS DA SOCIEDADE AUTUADA.

DAS QUESTÕES DE MÉRITO - DOS EFEITOS FISCAIS DA RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE

DA TRIBUTAÇÃO PREVISTA NO ADI SRF 25/2003

DOS JUROS COMPENSATÓRIOS E MORATÓRIOS

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS RECONHECIDA PELO STF

CONCLUSÃO DA ANÁLISE DE MÉRITO

6. DA ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DO ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE BENS

7. CONCLUSÃO E PEDIDO

Nesse último tópico assim concluem e requerem as impugnantes: *"Com suporte em suas razões de fato e de direito retro-expostas em que se demonstrou a ilegalidade e a nulidade do lançamento, a Impugnante pede aos Ilustres Julgadores de primeira instância a procedência de sua impugnação para decretar o cancelamento dos Autos de Infração, bem como a extinção do crédito indevidamente constituído e arquivamento deste processo e dos processos dele decorrentes, tais como a representação fiscal para fins penais e o arrolamento de bens."*

Foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, que recebeu o nº 10660.001715/2009-14.

É o relatório.

No voto, assim decidiu a DRJ:

A impugnação é tempestiva e dotada dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dela se conhece.

Das arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade

De início esclareça-se que, de acordo com art. 7º da Portaria MF n.º 58, de 17 de março de 2006, que disciplinou o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, o julgador deve observar as normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/90), bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal - SRF, hoje RFB, expresso em atos normativos.

É vedada, então, a extensão administrativa a partes não integrantes do processo judicial, quando aquelas decisões forem contrárias às normas e atos que vinculam os julgados desta instância, haja vista o disposto nos arts. 468 e 472 do Código de Processo Civil.

E mais, citações de doutrinadores e acórdãos do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, embora inestimáveis fontes de consulta, igualmente não obrigam esta relatora.

(...)

Súmula CARF n" 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, está prejudicada a análise de alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas contidas na legislação tributária

Da inexistência de fraude nos atos de cisão parcial da empresa impugnante e a impossibilidade de agravamento da multa de 150%

Contra a impugnante foi constituído auto de infração por insuficiência de recolhimento e omissão de receitas, em razão da descon sideração de operação de reorganização societária, cisão seguida de incorporação, por se tratar de negócio jurídico simulado.

Sustenta a impugnante que não há como acolher os argumentos de que as cisões parciais seguidas de incorporação teria sido "uma manobra para encobrir a real operação, que na verdade foi a cessão de crédito", afinal o negócio jurídico praticado pela Impugnante reuniu todos os elementos necessários à sua formação, debaixo de uma lei válida e lícita, e, portanto, gozam da proteção constitucional ao ato jurídico perfeito artigo 50, XXXVI, e que cabe ainda ser trazido à baila, o fato do presente Auto de Infração não trazer qualquer fundamentação legal que permitisse a mesma "desconsiderar" as operações de cisão seguida de incorporação, bem como de qual teria sido a suposta simulação e conluio que esta usou como pano de fundo para arbitrar de forma grosseira a multa impugnada.

(...)

Alega ainda que pretendeu transferir parte do seu patrimônio, legalmente contabilizado em seus documentos fiscais, consistente no direito aos créditos oriundos de recolhimento indevido a recuperar junto ao Fisco Federal, para a empresa Embrasil – Empresa Brasileira Distribuidora Ltda.. E uma vez transferido o patrimônio e este incorporado no patrimônio da empresa sucedida a ela cabe dar o destino que melhor lhes aprouver.

Na realidade foi outra a constatação da fiscalização, conforme se extrai do **Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls 16 a 32.**

18. Na verdade, o que se constata é apenas uma alteração qualitativa no patrimônio da cindida, já que o patrimônio vertido a EMBRASIL -créditos a recuperar (ainda pendentes de decisão definitiva na Receita Federal)- retorna ao patrimônio da cindida na mesma data e no mesmo ato na forma de numerário, com a imediata entrega do mesmo a seus sócios a título de lucro distribuído.

O que se constata via de regra em procedimentos de cisão parcial, é a divisão de parte do patrimônio de uma empresa que se verte para empresa. A contrapartida dessa cisão parcial é a participação dos sócios da empresa cindida proporcionalmente ao patrimônio incorporado no capital social da outra empresa. No entanto, se a empresa cindida recebe de volta o correspondente a essa participação, na mesma data e no mesmo ato da cisão, é como se a cisão de fato não existisse, mas sim uma cessão do patrimônio, no caso os créditos a recuperar.

Em resumo, se torna evidente, que a aquisição dessas empresas não tiveram como intuito principal continuar com as suas atividades próprias, e sim a obtenção do reconhecimento final dos seus créditos junto à Receita Federal, visando uma futura negociação dos mesmos com terceiros.

56.7 No Instrumento particular de Cessão de Créditos Tributários fica evidente que a suposta cisão parcial realizada seria uma opção, caso a cessão de crédito não viesse a ser concluída com sucesso, deixando clara a sua intenção original de cessão desses créditos.

Cláusula Sétima — Condições Gerais — Parágrafo Terceiro

Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários e outras Avenças

"A PROMITENTE CEDENTE (EXPORTADORA VARGINHA) autoriza a PROMITENTE CESSIONÁRIA (EMBRASIL), optar pela realização de incorporação dos referidos créditos, mediante comunicação formal e expressa, ficando a PROMITENTE CEDENTE obrigada a providenciar, em conjunto com a PROMITENTE CESSIONÁRIA, toda a documentação necessária à realização da cisão de parte dos créditos da PROMITENTE CEDENTE e de sua incorporação ao patrimônio das PROMITENTES CESSIONÁRIAS" (grifo nosso)

56.8 A diferença entre os valores recebidos da EMBRASIL e o valor nominal dos créditos transferidos, é oriunda de deságio, comum nesses tipos de negócio.

No que concerne aos negócios formalizados a título de "planejamento fiscal" ou "negócio jurídico indireto", tem-se que eles não são válidos por si mesmos, devendo sua validade ser verificada à luz da teoria dos fatos jurídicos; e se constatada a presença de simulação, configurada pela divergência entre a vontade manifestada e a vontade real, devem ser desconsiderados.

A substancia dos atos deve prevalecer sobre a sua aparência ou sobre a forma em que se apresentam. Assim, é de se verificar que no caso concreto não havia realmente a intenção de cindir a empresa, mas apenas ceder os créditos, cuja utilização na compensação com débitos de terceiros é vedada em função do que dispõe o art. 74 da Lei nº 9430/96.

Alega a impugnante que "conforme reconhece seguidamente o Termo de Verificação Fiscal (item 56 do TVF), que no protocolo de cisão datado de 10/05/2005, há a redação expressa de que a Exportadora Varginha (cedente) não tendo como aproveitá-lo (os créditos) por intermédio próprio decidiu transferi-lo

para a Embrasil vertendo este ativo para a mesma já que não possuía débitos próprios suficientes para compensá-los".

Apesar do alegado, configura-se como simulação, esse comportamento do contribuinte em que se detecta uma discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para a exteriorização dessa vontade, revelada pela inadequação ou inequivalência da forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta. Isso porque o propósito jurídico de uma reorganização societária é a sua conseqüente reorganização, o que não ocorreu, visto que os sócios saíram da sociedade no mesmo ato em que se deu a cisão seguida da incorporação, recebendo de volta o correspondente a essa participação, na mesma data e no mesmo ato da cisão, caracterizando a operação intitulada "casa/separa".

Cita o posicionamento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão proferido no processo nº 10882.002039/2003-98, em sessão realizada no mês de março de 2010 onde a Câmara recorrida afastou a multa aplicada no percentual de 150%, mesmo reconhecendo expressamente a ocorrência da operação conhecida como "casa/separa". (...)

O negócio jurídico, para traduzir-se em um comportamento elisivo, legalmente aceito, não pode fraudar o sistema normativo em que foi erigido. Sendo o propósito do negócio entabulado a economia tributária, revelada pela fiscalização, e burlar a vedação contida na norma legal, deve-se ignorar o negócio realizado. E nesse ponto se apoia a fiscalização para imputação do dolo na operação realizada pela impugnante.

Sobre os motivos que levaram a impugnante a realizar os procedimentos de cisão parcial apresentados pela a autoridade fiscal, destacam-se os seguintes:

22. A COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ, representada ainda pelos antigos sócios, em 08/01/2002, nomeou como seus procuradores os advogados ALYSON CARVALHO ROCHA e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, fls. 575, para especificamente promover processo administrativo de restituição/compensação de créditos relacionados às quotas de contribuição sobre a exportação de café, cuja inconstitucionalidade foi declarada pelo STF.

23. Em 16/01/2002, os procuradores acima referidos protocolaram, em nome da empresa, pedido de restituição dos pagamentos feitos a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC), conforme processo administrativo no 10660.000339/2002-66.

24. Paralelamente, em 16/02/2002, os mesmos procuradores impetraram Mandado de Segurança Preventivo com Pedido de Medida Liminar nº 2002.38.00.002053, no Juízo de Varginha, no sentido de determinar que o Delegado da Receita Federal de Varginha não aplicasse os dispositivos da IN SRF 41/2000 ao processo nº 10660.000339/2002-66, e que recebesse os formulários "Pedidos de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros". previstos no Art. 15 da IN SRF 21/97, na época já alterada pela IN SRF 41/2000 Em 24/01/2002, a Liminar foi concedida, fls. 1001 a 1015.

25. A Receita Federal em Varginha, através do Despacho Decisório referente ao processo administrativo nº 10660.000339/2002-66, fls. 602 a 607, em 04/04/2002, indeferiu o pedido referente ao item 27 por ter considerado decaído o direito de pleitear tal restituição. Dessa decisão foi apresentada manifestação de inconformidade junto à DRJ.

32. De acordo com a 15ª alteração contratual da empresa, fls -, em 19/11/2002, os antigos sócios se retiraram da sociedade, cedendo e transferindo suas quotas para os advogados - até então procuradores da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ - ALYSON CARVALHO ROCHA e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, na proporção de 50%, passando ambos a exercer a administração da sociedade.

(...)

28 No âmbito judiciário, a União interpôs Apelação em Mandado de Segurança, e o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 15/02/2004, deu provimento ao apelo com a consequente reforma da sentença e denegação da segurança. Inconformados, os agora novos sócios impetraram no Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial no 653553/MG, que teve seu provimento negado em 14/08/2007, fls a, e depois Embargos de declaração no Recurso Especial, julgado em 27/11/2007, fls. a, e Embargos nos Embargos de declaração no Recurso Especial, julgado em 11/03/2008, fls 580 a 601. Atualmente o Recurso Extraordinário no 597668/MG aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal.

(...)

32. Diante da falta de êxito quanto ao recebimento do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros" pela Receita Federal, da vedação contida na alínea "a" do inciso II do parágrafo 12 do art. 74 da Lei 9.430/96 e na IN SRF 41/2000 em relação à impossibilidade de compensação desses créditos com débitos de terceiros, os novos sócios, ALYSON CARVALHO ROCHA e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, resolvem em 12/12/2003, de acordo com a 17ª alteração contratual, fls -, por uma via mais rápida de se obter indiretamente a cessão desses créditos, cindir o patrimônio da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ em RS 11.055.000,00 (onze milhões e cinqüenta e cinco mil reais) vertendo-o para as sociedades: EMBRASIL-EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA LTDA, CNPJ 19.166.917/0001-99 e EMBRAEX TRADING IMPORT EXPORT LTDA, CNPJ 05.525.999/0001-06, atualmente denominada COBIMEX CONNECT BRASIL IMPORT EXPORT LTDA, conforme laudo de avaliação e protocolo de cisão parcial firmado entre as partes, fls. -2.

33. E de acordo com a 18ª alteração contratual, em 10/05/2005, fls.-, os sócios acima referidos resolvem, mais uma vez, em uma 2ª Cisão parcial, dita complementar, cindir o patrimônio da empresa COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ em RS 1.708.545,00 (um milhão, setecentos e oito mil e quinhentos e quarenta e cinco reais) vertendo-o, desta vez, apenas para a sociedade EMBRASIL-EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA, CNPJ 19.166.917/0001-99, conforme laudo de avaliação e protocolo/justificação de cisão parcial complementar firmado entre as partes, fls. -.

34. Dos fatos acima narrados, ressaltamos que os antigos sócios antes de transferirem a COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ para os novos sócios, reduziram o seu capital social a um valor inferior em comparação ao seu valor original, havendo uma desativação quase que total da empresa, restando apenas em seu ativo a possibilidade de recuperação desses créditos referentes à Contribuição sobre Exportação de café, no valor de RS 8.476.868,29 (oito milhões quatrocentos e setenta e seis mil oitocentos e sessenta e oito reais e vinte e nove centavos), gerando como contrapartida desse pretensão direito um registro em conta de patrimônio líquido.

38. *Em resumo, se torna evidente, que a aquisição dessas empresas não tiveram como intuito principal continuar com as suas atividades próprias, e sim a obtenção do reconhecimento final dos seus créditos junto à Receita Federal, visando uma futura negociação dos mesmos com terceiros.*

39. *É importante destacar, que independentemente do reconhecimento ou não desses créditos pela Receita Federal, o que se questiona é a realização de dois procedimentos de cisão parcial para, na verdade, encobrir uma real cessão desses créditos.*

40. *Ressaltamos, que tanto a COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ quanto a EXPORTADORA VARGINHA encontram-se atualmente, desde o ano calendário de 2006, inativas, corroborando ainda mais a idéia de que a aquisição das mesmas foi exclusivamente com intuito de negociação dos seus créditos.*

Acerca da conduta dolosa, afora todas as doutrinas e controvérsias existentes, pode-se satisfatoriamente colher-se no direito positivo brasileiro o conceito jurídico de dolo. O Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40) prevê as figuras do dolo direto e do dolo eventual; tendo adotado a "teoria da vontade" em relação ao dolo direto e a "teoria do assentimento" em relação ao dolo eventual.

Segundo a teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. São elementos do dolo (a) a consciência, isto é, o conhecimento do fato, a ciência de que a conduta é a conduta típica; e (b) a vontade de realizar a conduta típica. Eis o "dolo direto": a vontade consciente de realizar a conduta típica.

Em outras palavras, age dolosamente (dolo direto) quem age sabendo que está agindo e querendo agir dessa maneira, mesmo que ignore completamente o caráter ilícito dessa ação. (...).

Deve-se divisar aqui que o dolo é um dolo natural e não se confunde com o chamado "*dolus malus*". A consciência da ilicitude não é elemento interno ao dolo. Não se exige o conhecimento de que a conduta é uma conduta típica; não se perscruta, aqui, se o sujeito tem consciência da ilicitude, se sabe que a conduta é criminosa (ou, *in casu*, se a conduta é ou não sonegação/fraude qualificadora da multa proporcional de ofício). Apenas se exige que o sujeito tenha consciência de que a conduta é a conduta.

Já o dolo eventual, conforme a teoria do consentimento, existe quando o sujeito tem a previsão da possibilidade de acontecimento do resultado e ainda assim realiza a conduta, ainda que não queira o resultado. O agente consente em realizar o resultado, mesmo que não o queira (irrelevância da vontade, substituída pelo assentimento). E aqui a diferença fundamental em relação à "culpa consciente", que acontece quando o sujeito prevê a possibilidade do resultado, mas com ele não assente, porque ele acredita sinceramente que o resultado não acontecerá.

Pois bem. Simulação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa qualificada, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo.

Diante de tudo que foi exposto no TVF, transcrições acima, constata-se a intenção inequívoca de aquisição da empresa somente para recuperação do crédito e como, judicial ou administrativamente, resultou infrutífera a utilização do crédito para compensação com débitos de terceiros, em razão da vedação contida na Lei nº 9.430/96, a impugnante resolveu simular a reorganização societária para encobrir a cessão onerosa do crédito para outras, se furtando a recolher os tributos ora exigidos e burlando a legislação vigente.

Comprovada a prática dolosa, visto que a impugnante agiu consciente e voluntariamente, a Fiscalização aplicou corretamente a multa de ofício qualificada, nos termos do art. 44,1 e § 1º, da Lei 9.430/1996, que determina a incidência do percentual de 150% nos lançamentos de ofício, nos casos definidos nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

(...)

Da leitura do ato normativo é de dizer que a vedação contida na IN SRF nº 41, de 2000, permaneceu quando das alterações na sistemática da compensação, veiculadas pela MP nº 66, convertida na Lei nº 10.637, ambas de 2002, e passou a constar expressamente do art. 74, § 12, II, da lei nº 9.430/96.

Não é diferente o entendimento adotado no voto proferido no Recurso Especial nº 653.553 - MG (2004/0057525-1) interposto junto ao STJ pela Comercial Beneficiadora de Café Ltda, na Ação de Mandado de Segurança, processo nº 2002.38.00.002053-3/MG . Tal decisão assim dispõe:

(...)

Assim, é imperioso concluir que não há ilegalidade na vedação contida no art. 1º da Instrução Normativa 41/2000 da SRF, porquanto amparada no art. 74 da Lei 9.430/96 (redação vigente à época da impetração).

Por fim, cabe frisar no tocante à nova redação do artigo acima referido, que "será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito seja de terceiros" (art. § 12, II, "a", da Lei 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei 11.051/2004). Diante do exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial.

É o voto.

Dessa forma, desde a edição da IN SRF 41, de 2000, a compensação intentada pela impetrante, de débitos de terceiros com créditos a ela pertencentes, é vedada. As mudanças acarretadas com a alteração promovida pela Lei 11.051/94 foram quanto aos efeitos, advindos da entrega da Declaração de Compensação após a edição da citada lei, que são consideradas não declaradas, e entre outros efeitos, não se submetem ao rito do Decreto nº 70.235, de 1972.

Da utilização do direito creditório pela empresa cessionária/incorporadora.

No que tange às alegações acerca de Despacho Decisório aos DCOMPS apresentadas pela incorporadora, que foram trazidas à colação apenas como notícia a corroborar com a tese da impugnante de que não houve intenção dolosa na suposta cisão parcial, cumpre esclarecer que, embora o referido Despacho seja em virtude da compensação indevida dos créditos cedidos na referida operação, as matérias não guardam relação de causa e efeito entre si, razão pela qual não serão aqui apreciadas.

Da inexistência dos pressupostos legais para a responsabilidade solidária e pessoal dos sócios da sociedade autuada

A fiscalização imputou aos sócios responsabilidade solidária e pessoal em razão do interesse comum dos sócios, assim fundamentando no TVF:

59. Como os sócios da empresa ora fiscalizada, exercem a administração da sociedade em conjunto, ambos tiveram interesse comum na situação que constituiu

o fato gerador e por consequência tiraram o mesmo proveito econômico, devendo, portanto, serem incluídos na relação jurídico tributária solidariamente com a empresa que "produziu" o mesmo fato gerador.

Dentro do ponto de vista da não-exclusividade, a responsabilidade pessoal, de acordo com o inciso III do art. 135 do CTN (Lei 5.172/66), não exclui a responsabilidade solidária.

Pois conforme os fatos apresentados, depreende-se que os atos praticados pelos sócios em nome da sociedade, na. realização dessas operações elaboradas

63. Pois conforme os fatos apresentados, depreende-se que os atos praticados pelos sócios em nome da sociedade, na. realização dessas operações elaboradas pelos mesmos, foram derivados comprovadamente de uma má gestão. Com o intuito deliberado de ocultar, de impedir total ou parcialmente o conhecimento por parte da Fazenda da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, através de procedimentos de cisões parciais para encobrirem reais cessões de créditos, neutralizando, assim, indiretamente a vedação imposta pela alínea "a" do inciso lido parágrafo 12 do art. 74 da Lei 9.430/96 e pela IN SRF 41/2000 e consequentemente lesando os cofres públicos. Esses fatos, portanto, configuram atos praticados com excesso de poderes, e, principalmente, com infração à lei, fundamentando a hipótese de responsabilidade prevista no art. 135 do CTN abaixo citado

64. O que se agrava ao considerarmos que nessas operações houve benefício exclusivo dos sócios administradores, que receberam as receitas oriundas das cessões de créditos da empresa via isenção de lucros distribuídos. E que agindo de forma dolosa, se utilizaram da sociedade em seu detrimento, reduzindo seu patrimônio praticamente em sua totalidade, praticando assim um ilícito societário grave, que motiva a responsabilidade pessoal dos mesmos.

Conforme ensinamento de José Eduardo Soares de Melo, no seu Livro Curso de Direito Tributário (3ª edição, Dialética, 2002, pag.200): "A solidariedade tributária (na linha do direito privado - art. 896, parágrafo único, do Código Civil) consiste na possibilidade de a Fazenda poder exigir o tributo de mais de uma pessoa vinculada ao fato gerador. Embora o natural devedor do tributo seja o contribuinte, em face de sua vinculação pessoal e direta com a materialidade do tributo, podem existir pessoas a ela vinculadas, e que tenham interesse no respectivo ônus".

O conceito de responsabilidade previsto no CTN tem um sentido de garantir o crédito tributário, uma responsabilidade patrimonial exclusivamente processual, decorrente não da prática do fato gerador ou de sua designação por lei como sujeito passivo, mas apenas da necessidade de viabilizar a persecução do crédito e garantir seu adimplemento.

O art. 124 do CTN determina que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Na medida em que o interesse dos sócios administradores era somente a recuperação do crédito e que os rendimentos provenientes da cessão dos créditos foram parar nas contas desses sócios, por meio de operação de reorganização societária para encobrir a real cessão do crédito, não resta dúvida do interesse comum dos sócios no fato gerador da obrigação tributária revelada pela fiscalização.

De outro lado, os sócios, sem interesse na continuidade das atividades da empresa, deliberaram por simular uma cisão parcial, conforme amplamente descrito

nos autos, recebendo as receitas oriundas do negócio realizado via distribuição de lucros. Na presente situação, em que se utilizou fraudulentamente a empresa, os sócios respondem pessoalmente pelos danos causados, nos termos art. 135, III, do CTN.

Por tudo que foi exposto, não se pode afastar a sujeição passiva, pessoal e solidária dos sócios Alyson Carvalho Rocha e Adriano Ferreira Sodré.

Das questões de mérito - dos efeitos fiscais da recuperação de tributos pagos indevidamente

Nesse tópico serão examinados em conjunto os subitens "DA TRIBUTAÇÃO PREVISTA NO ADI SRF 25/2003" e "DOS JUROS COMPENSATÓRIOS E MORATÓRIOS" em razão de constituírem desdobramento do mesmo assunto.

Acerca do citado Ato Declaratório Interpretativo - ADI, ressalta a autuada que:

A edição do Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 25/2003 trouxe alguns esclarecimentos sobre os efeitos patrimoniais decorrentes da devolução de tributos pagos indevidamente, inclusive dos valores relativos aos juros recebidos.

Há entendimento no sentido de que a restituição será tributada pelo IRPJ e pela CSLL se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Isto porque embora não configurem receita propriamente dita devem ser adicionados ao Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real) funcionando, na verdade, como neutralizadores de despesas anteriormente consideradas para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

E tomando por base o referido ADI, a impugnante conclui que o lançamento deve ser refeito, afastando-se o principal, com base no seguinte argumento: *"O Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003 é omissivo a respeito do tratamento que deve ser dado sobre essa matéria pelos contribuintes do IRPJ e CSLL calculados com base no lucro presumido ou lucro arbitrado. Em tais casos entende a Impugnante que prevalece o entendimento de que os valores relativos ao principal não são tributáveis se o sujeito passivo não se beneficiou anteriormente da dedução da despesa, como no caso da Impugnante".*

A impugnante alega ainda que é duvidosa a exigência de tributos sobre o montante dos juros recebidos e computados sobre os valores relativos a tributos pagos ou recolhidos indevidamente. Ressalta que o pagamento a maior ou indevido se assemelha a uma desapropriação e que a indenização paga pelo bem expropriado, que decorre do direito fundamental à propriedade, nada mais é do que a restituição, em dinheiro, do exato valor deste, nem mais, nem menos, não havendo espaço para se falar em ágio ou deságio. E certo também que, dentro do "justo preço" pago na indenização, estão considerados eventuais juros moratórios e compensatórios, dada a natureza indenizatória que os permeia.

Para deslinde da questão cumpre examinar o Ato Declaratório SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, abaixo transcrito:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 53 da Lei n-9.430, de 1996, e o que consta do processo nº 13603.001166/2002-76, declara:

Art 1º - Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Art 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

Art. 3º . Os juros incidentes sobre o indébito tributário é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cqfins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

Art. 4º No caso de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, o indébito e os juros passam a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no momento do pagamento do precatório.

Art. 5º Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

§ 1- No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

- na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou

- na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

§ 2- A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito deve compor as bases tributáveis do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para PIS/Pasep, observado o seguinte:

I - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito já definir o valor a ser restituído, é, no seu trânsito em julgado, que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

II - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído, é no trânsito em julgado da sentença dos embargos à execução fundamentados em excesso de execução (art. 741, inciso v, do Código de Processo Civil), que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

III - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído e a Fazenda Pública não apresentar embargos à execução, os juros de mora sobre o indébito passam a ser receita tributável na data da expedição do precatório.

Da leitura do citado ato, verifica-se as disposições nele contidas tratam da tributação de valores restituídos a título de tributo pago indevidamente e, por isso, referido ato não é aplicável ao presente caso, já que o presente lançamento cuida matéria tributável diversa, qual seja, a exigência de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep

sobre o recebimento de outras receitas, oriundas da cessão dos créditos pertencentes à impugnante, para outras empresas. A devolução desses créditos cedidos é objeto do processo de restituição nº 10660.000339/200266 e das Declarações de Compensação a ele vinculadas.

Do mesmo modo, não cabe aqui discorrer sobre as alegações acerca da validade ou não da exigência de tributos sobre juros incidentes sobre o indébito tributário, já que não é esse o fato gerador da presente autuação.

Quanto a isso não há reparos a fazer no presente lançamento.

Da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS reconhecida pelo STF

Os lançamentos de ofício relativos à Cofins e ao PIS/Pasep decorrem da tributação de receitas advindas da cessão de crédito relacionados às quotas, de contribuição sobre a exportação de café, cuja inconstitucionalidade foi declarada pelo STF. Contra o lançamento, a impugnante alega a inconstitucionalidade da base de cálculo da Cofins determinada pela Lei 9.718/98, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal.

A partir de fevereiro de 1999, a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS é a receita bruta, considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme disposto na Lei nº 9.718/1998, nos seguintes termos

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas,

No entanto, no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, o STF considerou inconstitucional a alteração trazida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, relativamente à definição da base de cálculo das contribuições, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis. Abaixo, transcrevem-se as respectivas ementas:-

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior

à Emenda Constitucional n" 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, Jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. E inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n" 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Sobre tal questão, aquele Tribunal, em decisão recente, manifestou-se no seguinte sentido

O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Eilen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. (Grifou-se)

DJE nº119, divulgado em 26/06/2009 '

Leading case: RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso.

Acerca da aplicação, no âmbito administrativo, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o procedimento administrativo fiscal no âmbito da RFB, recentemente alterado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6ª O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

(...)

Analisando-se as decisões acima transcritas, proferidas pelo plenário do STF, conclui-se que o entendimento fixado no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, e reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, inclusive, a sua adoção pelos tribunais

inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Observe-se, por fim, que, em consonância com o entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a já citada Lei nº 11.941/2009, revogando expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

Art. 79. Ficam revogados: (...)

XII - o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; (...)

Assim, devem ser cancelados os créditos tributários constituídos de ofício relativos à Cofins e ao PIS, apurados sobre as receitas oriundas da cessão de crédito, em razão das decisões proferidas pelo STF relativas à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, nos termos da legislação acima transcrita.

Da ilegalidade e inconstitucionalidade do arrolamento administrativo de bens

A contribuinte alega que *"É patente a inconstitucionalidade do artigo 64 da Lei 9.532/97 e sua respectiva normatização administrativa (Instrução Normativa 264/02), relativo ao dever de arrolar os bens do contribuinte previamente, antes da constituição definitiva do crédito tributário, caracterizada como uma verdadeira constrição patrimonial administrativa, como consequência a ilegalidade do registro nos assentamentos administrativos imóveis e veículos arrolados, impossibilitando sua comercialização, ferindo o princípio da propriedade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório."*

Conforme dito no início do voto é defeso ao julgador de 1ª instância manifestar-se acerca de ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo em vigor.

Registre-se ainda que o arrolamento e a representação fiscal para fins penais são formulados em apartado e não compõem o presente processo de exigência de crédito tributário, não se inserindo no âmbito de competência deste colegiado, definida no art. 174 da Portaria MF nº 95, de 2007, o pronunciamento acerca da regularidade do procedimento de arrolamento efetivado pela autoridade lançadora.

Da tributação reflexa

Aplica-se às contribuições sociais reflexas (CSLL), no que couber, o que foi decido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Da conclusão

Diante do exposto, voto pela parcial procedência parcial da impugnação para:

- exonerar o crédito tributário referente aos Autos de Infração de COFINS e PIS/PASEP
- exigir o crédito tributário referente aos autos de Infração de IRPJ e CSLL; e,
- manter os Srs. Alyson Carvalho Rocha e Adriano Ferreira Sodré como responsáveis solidários pela exigência fiscal.

Em 16/04/2010 a empresa foi notificada da decisão (fls. 860) apresentando tempestivamente Recurso Voluntário – (fls. 861 e segs.) em 14/05/2010, em conjunto com os sócios Alyson e Adriano, reiterando os termos da exordial.

Em data de 21/09/2010, a Recorrente e os sócios nas condições de responsáveis solidários apresentam Razões de Aditamento ao Recurso Voluntário juntando aos autos inteiro teor do Acórdão 02-26.996 da 1ª Turma da DRJ/BHE, sessão de 31 de maio de 2010, exarado no PTA no. 13609.001603/2009-78, de interesse da empresa Embrasil Empresa Brasileira Distribuidora Ltda. (a qual adquiriu os créditos tributários da Recorrente via cisão da mesma), que, ao analisar os negócios realizados entre a Embrasil e a recorrente, entendeu por não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, em total desacordo com o Acórdão recorrido no presente processo, que manteve o agravamento da multa em 150% ao considerar os mesmos fatos.

É o suficiente para o relatório.

Passo ao voto.

Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto, Relator

Conheço do recurso interposto pela Recorrente e por seus sócios, mantidos como responsáveis através de Termo de Sujeição Passiva Solidária, por ser tempestivo.

A preliminar de nulidade dos Autos de Infração deve ser rejeitada, uma vez que não configurada qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pela não ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, tampouco se discute a competência para prática dos atos administrativos relacionados com a constituição dos créditos tributários.

As demais preliminares (ausência de fundamentação legal para desconsideração da cisão; ausência de indicação do fato gerador, pela tributação de base negativa na cessão de crédito; ausência de prova da fraude para qualificação da multa) são matérias que se confundem com o exame de mérito e, dessa forma, serão consideradas no contexto da essência da controvérsia.

Como se vê do relatório, a acusação que pesa contra a Recorrente – e também contra seus sócios, em relação aos quais foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária – é de ter omitido receitas no ano de 2005, relacionada com os valores recebidos pelos sócios naquele ano, proveniente da cessão de ativos – direitos de créditos de pagamento indevido da contribuição denominada quota de exportação de café que foi julgada inconstitucional pelo STF.

Cumprindo o que estava ajustado em contrato particular firmado em 20/04/2005, por meio de cisão parcial realizada em 10/05/2005 esses ativos da autuada foram transferidos e incorporados ao patrimônio da cessionária, a pessoa jurídica EMBRASIL – Empresa Brasileira Distribuidora Ltda, com simultâneo aumento de capital pelo patrimônio vertido, cujas novas quotas foram atribuídas aos sócios da empresa cindida (Exportadora Varginha Ltda) que, simultaneamente se retiraram da sociedade incorporadora mediante alienação de suas quotas aos sócios remanescentes da EMBRASIL.

Portanto, a controvérsia gira em torno do valor recebido pelos sócios ser proveniente da cessão de direitos pela pessoa jurídica, ou dos efeitos da cisão com posterior alienação da participação societária. A essência de todos os fatos acontecidos e da acusação Fiscal pode ser extraída do próprio Termo de Verificação Fiscal, que a seguir transcrevo:

“56.2. No protocolo de Cisão apresentado, datado de 10/05/2005, fls. ---/--, há a redação expressa de que a EXPORTADORA VARGINHA “*não tendo como aproveitá-los (os créditos) por intermédio próprio decidiu transferi-los para a EMBRASIL vertendo esse ativo para a mesma (...)*”, já que não possuía débitos próprios suficientes para compensá-los.

56.3. A comprovação de existir uma Cessão de Crédito ao invés de uma cisão parcial, é confirmada, de forma incontestada, pelo Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários e outras Avenças, datado de 20/04/2005 (data anterior ao respectivo Protocolo de Cisão datado de 10/05/2005, reafirmando ainda mais a intenção original de cessão desses créditos), firmado entre as empresas abaixo citadas, que literalmente assim dispõe:

“A PROMITENTE CEDENTE (Exportadora Varginha) deseja vender, e a PROMITENTE CESSIONÁRIA (Embrasil) deseja adquirir os referidos créditos para compensá-los com seus próprios débitos ou mesmo com débitos de terceiros junto à União Federal.”(sublinhados são do original)

Pelo que se vê do próprio relato fiscal, nada foi ocultado e não há qualquer subterfúgio na operação de transferência de ativos, seja ela considerada concretizada por cessão de direitos, ou pela mencionada cisão parcial. Pelo contrário, extrai-se do próprio relato fiscal a transparência do negócio jurídico realizado e a clareza da intenção das partes, convergente com os atos firmados.

Procurando dar relevância ao efeito da cessão de crédito pela pessoa jurídica, o Auditor-Fiscal transcreve a cláusula do mencionado Instrumento Particular de 20/04/2005 que confirma a possibilidade de cisão, como uma “opção” da cessionária, manifestando-se o Fisco nos seguintes termos no referido Termo de Verificação Fiscal:

“56.7. No Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários fica evidente que a suposta cisão parcial realizada seria uma opção, caso a cessão de crédito não viesse a ser concluída com sucesso, deixando clara a sua intenção de cessão desses créditos.” (grifos são do original)

E, em seguida, o Auditor-Fiscal transcreve a cláusula do Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários que tem a seguinte redação:

Cláusula Sétima – Condições Gerais – Parágrafo Terceiro

Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários e Outras Avenças

“A PROMITENTE CEDENTE (EXPORTADORA VARGINHA) autoriza a PROMITENTE CESSIONÁRIA (EMBRASIL) optar pela realização de incorporação dos referidos créditos, mediante comunicação formal e expressa, ficando a PROMITENTE CEDENTE obrigada a providenciar, em conjunto com a PROMITENTE CESSIONÁRIA, toda a documentação necessária à realização da cisão de parte dos créditos da PROMITENTE CEDENTE e de sua incorporação ao patrimônio das PROMITENTES CESSIONÁRIAS”. (fls. 16/18 do TVF - grifos são do original)

Portanto, os documentos atestam negociação às claras, pelo que está afastada qualquer intenção dolosa das partes na formatação do negócio jurídico efetivamente realizado.

Não se pode esquecer que o instituto da cisão deve ser legitimado como instrumento hábil para alocação de patrimônio de empresa cindida — no caso, ativos tributários

– que podem ser transferidos para outra pessoa jurídica que os incorpora em seu patrimônio, conforme previsto no art. 229 da Lei 6.404/76, *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.”

Portanto, ainda que exista compromisso particular para cessão de ativos de uma pessoa jurídica à outra, nada impede que essa cessão de parcela do patrimônio possa ser implementada pela via da cisão, dependendo dos ajustes firmados pelas partes. No caso dos autos, esse ajuste está expresso, tanto no contrato particular, como no próprio instrumento de cisão parcial.

A propósito, esse Tribunal Administrativo já deliberou sobre essa possibilidade de transferência via cisão, como se vê do Acórdão 1401-000.692 de 24/11/2011 que tem a seguinte ementa:

“CISÃO. RESTITUIÇÃO DE CRÉDITOS DE TRIBUTOS PAGOS A MAIOR POSSIBILIDADE.

A cisão é uma das formas de sucessão, pelo que não há restrição de transferência de créditos da empresa originária para a empresa cindida, desde que devidamente discriminados nos atos societários que formalizaram a cisão”.

Não cabe discutir nestes autos se os “créditos tributários” podem ou não ser transferidos de uma pessoa jurídica para outra, pois, sob o prisma eminentemente jurídico, são ativos sobre os quais se admite a livre disponibilização. Tampouco é pertinente questionar se esses créditos tributários podem, ou não, ser utilizados pela pessoa jurídica que os recebe (cessionária), se há ou não regra jurídica que veda a pretendida compensação, pois essa matéria está relacionada com a conduta da cessionária dos créditos, sem qualquer implicação para a pessoa jurídica que faz a transferência (cedente) que é a interessada autuada neste processo.

Cabe registrar que há nos autos informação de que a pessoa jurídica cessionária (Embrasil) foi simultaneamente autuada pela Receita Federal, sob a acusação de indevida compensação desses créditos transferidos, impondo o Fisco igualmente a multa agravada de 150% com o mesmo fundamento de suposta conduta dolosa na compensação. Em razões aditivas protocolizadas em 21/09/2010, a Recorrente traz aos autos o inteiro teor do Acórdão 02-26.996 da 1ª. Turma da DRJ/Belo Horizonte, que em sessão de 31 de maio de 2010 afastou a multa agravada de 150% aplicada à cessionária, reduzindo-a para 75%, concluindo aquela Turma Julgadora que não houve dolo nem fraude, pois *“os processos de cisão não foram omissos em relação às cessões de créditos previamente contratadas”*.

Tem peso essa avaliação efetuada pela DRJ-Belo Horizonte, ainda que relacionada com a conduta da empresa cessionária (Embrasil), pois envolveu análise do conteúdo do mesmo negócio jurídico tratado nestes autos, só que na perspectiva da empresa que recebeu os créditos. Logo, o atestado da DRJ-Belo Horizonte no sentido de que na operação não houve dolo, nem fraude, vale para ambas as partes, ou seja, também para a Cedente, e não só para a Cessionária.

Saneado o problema da licitude e da possibilidade da operação de transferência de ativos, cabe analisar os efeitos da mencionada negociação e a exigência dos tributos (IRPJ e CSLL) formalizada pelo Fisco pelos questionados Autos de Infração.

Relembre-se que a Exportadora Varginha Ltda (autuada) estava submetida à tributação pela sistemática do Lucro Presumido, pelo que o Auditor-Fiscal concluiu a fiscalização incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL todo o valor recebido pelos sócios, acusando-a de omissão de receitas, como se transcreve do Termo de Verificação Fiscal:

“IX – Da infração Fiscal Apurada na Exportadora Varginha

Da Omissão de Receita no Ano-Calendarário de 2005

67. As receitas relativas à suposta “cisão parcial” (real cessão de crédito) ocorrida em 10/05/2005, efetivamente recebidas da EMBRASIL no ano-calendarário de 2005, foram tributadas como omissão de receita, visto não terem transitado pela contabilidade da empresa EXPORTADORA VARGINHA., com base nos arts. 521 e 528 do RIR/99.”

Nesse ponto, tem sentido a objeção da Recorrente, pois se os valores foram creditados nas contas correntes dos sócios que consideraram como provenientes de alienação de quotas de capital obtidas no processo de cisão, como atestado pelo Fisco, é natural que nem poderiam transitar pela contabilidade.

Por outro lado, se o Fisco desconsidera os efeitos da cisão para acusar que houve negociação de ativos (“cessão de direitos”), o valor recebido na operação não se qualifica como “receita”. Pelo contrário, na alienação de bens e direitos de titularidade da autuada é pertinente a apuração de “ganho” ou “perda” de capital. Sendo a tributação pelo Lucro Presumido, só o eventual ganho apurado na negociação é que seria possível de ser adicionado na base de cálculo, nos termos do mesmo art. 521 do RIR/99 que está indicado no Auto de Infração do IRPJ.

Essa é também a clara orientação da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, como se depreende da Solução de Consulta publicada nos seguintes termos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 137 de 12 de Novembro de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE DIREITOS. PRECATÓRIOS. Os ganhos de capital decorrentes de cessão de direitos referentes a precatórios não constituem receita operacional da consultante, devendo ser integralmente adicionados à base de cálculo do IRPJ, no regime do lucro presumido.

Importante observar o enfrentamento do tema por este Tribunal, a saber

(Acórdão nº 1302-00.919, de 12/06/, 2ª. T.O. / 3ª C. / relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado):

[...]

RESULTADOS POSITIVOS DECORRENTES DA CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS. NATUREZA DOS RENDIMENTOS. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DO LUCRO PRESUMIDO.

O estatuto social define de modo preciso e completo o objeto social da pessoa jurídica. A cessão de direitos creditórios decorrentes de ações transitadas em julgado, adquiridos de terceiros, além de não integrar o objeto social da recorrente, não tem a natureza de serviços prestados. Os créditos judiciais foram adquiridos e incorporados ao patrimônio da recorrente e revendidos a terceiros com ganhos. Assim, não compõem a receita bruta operacional. O ganho efetivo apurado nas respectivas operações deve ser tributado na forma estabelecida no art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda.”

Vê-se que o resultado de alienação de um direito / ativo deva ser tratado através de tributação que incida sobre o efetivo ganho de capital, ou seja custo menos valor da operação de venda. E, no caso dos autos, ainda que prevalecesse a visão do agente fiscal, considerando referida “cessão de direitos” como outras receitas, somente o resultado positivo de tal operação (custo menos valor de venda = lucro) deveria ser tributável.

No entanto, não foi esse o tratamento adotado pelo Fisco nos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL. Com efeito, relata o Auditor-Fiscal no mencionado Termo de Verificação que:

“36. De acordo com a 3ª. Alteração contratual da EXPORTADORA VARGINHA, fls. –a –, em 10/05/2005, os sócios ALYSON CARVALHO ROCHA e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, na busca de uma via mais rápida de obter indiretamente também a cessão dos créditos dessa empresa, resolvem cindir o patrimônio da sociedade em R\$ 3.318.816,00 (três milhões, trezentos e dezoito mil e oitocentos e dezesseis reais), vertendo-o para a sociedade EMBRASIL EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA, conforme laudo de avaliação e protocolo/justificação de cisão parcial firmado entre as partes.”

Interessante observar que os ativos transferidos tinham como valor contábil registrado R\$ 3.318.816,00. A incorporadora de tais ativos – EMBRASIL – teria pago por esses o valor de R\$ 2.292.437,40, ou seja, foi aplicado um deságio. Mesmo que fosse entendido como uma mera transação entre empresas para a venda de ativos, e não uma operação societária, o resultado reconhecido para essa foi negativo.

Este fato vê-se apontado no Termo de Verificação Fiscal, descrito como: “*ocorrendo, no negócio, um deságio [...] correspondente a aproximadamente a 31% do patrimônio vertido*” (item 16.2 do TVF). Concluiu o Auditor-Fiscal no mesmo Termo de Verificação:

“56.8. A diferença entre os valores recebidos da EMBRASIL e o valor nominal dos créditos transferidos, é oriunda de deságio, comum nesses tipos de negócios”

Como é conhecido, operações desta natureza ocorrem sem haver um ganho tributável pra quem vende. Diga-se, mesmo o agente fiscal reconhece isto como acima exposto.

No quesito agravamento da multa, em meu sentir, os fatos foram todos postos e facilmente conhecidos pelo simples manuseio dos registros contábeis e societários da Recorrente. Quando muito, uma possível divergência de entendimento entre o agente fiscal (pela forma estima ser tributada tal operação) e o aplicado pela Recorrente. Mas mantendo-me sob o entendimento de que ocorreu uma operação de cunho societário onde temos uma cisão seguida de incorporação por terceira empresa, ficaria prejudicada a aplicação da multa.

Na mesma esteira, entendo que não cabe aqui a manutenção dos Termos de Sujeição Passiva Solidária relacionados aos sócios Adriano Ferreira Sodré e Alyson Carvalho Rocha, (i) seja em decorrência da legitimidade da operação (cisão seguida de incorporação); (ii) seja porque todos os atos praticados estão registrados na Recorrente (empresa cindida ou “vendedora” de crédito declarado), não sendo constituída a figura delituosa.

Tenham as cobranças de contribuições sociais reflexas, no que couber, o que está sendo aqui decido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Por todo o exposto, voto em dar provimento integral ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto